Dr. Luminița Ionescu
(coordonator)

Dr. Elena Diaconu **Dr. Carmen Florentina Neagoe**

CONTABILITATE PUBLICĂ

Universitatea SPIRU HARET

Editură acreditată de *Ministerul Educației şi Cercetării*
prin *Consiliul Național al Cercetării Ştiințifice*
din Învățământul Superior

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
IONESCU LUMINIȚA
Contabilitate publică / Luminița Ionescu (coord.), Elena Diaconu, Carmen Florentina Neagoe, Bucureşti: Editura Fundației *România de Mâine*, 2007
Bibliogr.
ISBN 978-973-725-927-1
I. Diaconu, Elena
II. Neagoe, Carmen Florentina

657.15

Redactor: Octavian CHEȚAN
Tehnoredactor: Marian BOLINTIŞ
Coperta: Cornelia PRODAN

Bun de tipar: 09.10.2007; Coli tipar: 12,75
Format: 23,5 cm

Editura Fundației *România de Mâine*
Bulevardul Timişoara, nr. 58, Bucureşti, Sector 6,
Tel./Fax.: 021 / 444.20.91; www.spiruharet.ro
e-mail: contact@edituraromaniademaine.ro

UNIVERSITATEA *SPIRU HARET*

Dr. Luminița Ionescu
(coordonator)

Dr. Elena Diaconu **Dr. Carmen Florentina Neagoe**

CONTABILITATE PUBLICĂ

Editura Fundației *România de Mâine*
Bucureşti, 2007

Autorii:

Luminița Ionescu (coord.): capitolele I, II, III, VI.
Elena Diaconu, Carmen Florentina Neagoe: capitolele IV, V, VII.

CUPRINS

Anexe

PREFAȚĂ

Cursul **Contabilitate publică** se adresează studenților facultăților economice.

Contabilitatea publică din România utilizează principiile privind contabilitatea de angajamente, precum şi principiile explicitate de Directiva a IV-a europeană.

Reforma contabilității publice din România se încadrează în procesul general de reformă contabilă europeană, având la bază directivele europene, respectiv Directiva a IV-a europeană privind conturile anuale şi Directiva a VII-a privind conturile consolidate, precum şi Sistemul European de Conturi. Potrivit principiilor contabile acceptate, prevăzute de Sistemul European de Conturi – SEC 95, în cazul contabilității de angajamente cheltuielile reflectă suma bunurilor şi serviciilor consumate în timpul unui an, chiar dacă sunt sau nu plătite în aceeaşi perioadă. Totodată, veniturile reflectă sumele care trebuie încasate în timpul unui an, chiar dacă acestea au fost colectate sau nu.

Lucrarea prezintă aspecte specifice contabilității de angajamente, precum şi particularități ale închiderii exercițiului bugetar la entitățile publice. Potrivit legii[1], contabilitatea publică include:

- contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor bugetare, menită să reflecte încasarea veniturilor şi plata cheltuielilor corespunzătoare exercițiului bugetar;
- contabilitatea trezoreriei statului, care face obiectul unor precizări specifice ale Ministerului Finanțelor Publice;
- contabilitatea generală, bazată pe principiul constatării drepturilor şi obligațiilor, care reflectă evoluția situației financiare şi patrimoniale, precum şi a excedentului sau deficitului patrimonial;
- contabilitatea destinată analizei costurilor programelor aprobate.

Aderarea României la Uniunea Europeană a accentuat caracterul complex al contabilității publice, ca urmare a diversificării finanțării externe din fondurile europene. În România, fondurile sunt aprobate şi alocate pe baza principiului anualității. Excepția de la acest principiu o reprezintă disponibilitățile din fonduri externe nerambursabile şi din fonduri publice naționale care cofinanțează contribuția financiară primită de la Comisia Europeană şi care rămân disponibile în conturile structurilor de implementare la sfârşitul exercițiului bugetar (acestea vor fi reportate în anul următor). Fondurile externe nerambursabile vor fi acumulate într-un cont distinct şi vor fi cheltuite numai în limita disponibilităților existente în acest cont şi în scopul în care au fost acordate. În cuprinsul cursului sunt prezentate aspecte specifice privind contabilitatea finanțării din bugetul de stat, bugetele

---

[1] Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilității instituțiilor publice, planul de conturi pentru instituțiile publice şi instrucțiunile de aplicare a acestuia.

locale, fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, precum şi contabilitatea finanțării din fonduri externe nerambursabile. În finalul lucrării sunt prezentate particularități privind contabilitatea trezoreriei, întocmirea şi transmiterea lucrărilor de execuție.

Lucrarea are caracter de cercetare şi vine în sprijinul studenților facultăților economice, contribuind la aprofundarea celorlalte discipline de specialitate din domeniul financiar-contabil.

Autorii

1. STRUCTURA ORGANIZATORICĂ A SISTEMULUI BUGETAR

Structura capitolului:
1.1. Instituţiile publice şi organizarea acestora
1.2. Principiile procedurii bugetare
1.3. Ordonatorii de credite şi atribuţiile acestora în domeniul financiar-contabil

Obiectivul capitolului:

Obiectivul acestui capitol îl constituie prezentarea sistemului bugetar din România şi a rolului instituţiilor publice. Odată cu aderarea României la Uniunea Europeană, sistemul bugetar a suferit o serie de modificări ca urmare a procesului de armonizare europeană. Activitatea instituţiilor publice s-a diversificat, noi instituţii publice au fost înfiinţate, iar legăturile cu alte instituţii din Uniunea Europeană au devenit mult mai strânse. Instituţiile publice pot primi finanţare atât internă, de la ordonatorul ierarhic superior, cât şi finanţare externă, de la alte instituţii din străinătate. De asemenea, instituţiile publice pot primi donaţii sau sponsorizări de la persoane fizice, juridice, asociaţii, fundaţii sau alte categorii de persoane.

În cuprinsul capitolului sunt analizate sursele de finanţare şi modul în care acestea influenţează activitatea instituţiilor publice din România.

Concepte-cheie: *sistem bugetar, instituţii publice, principiile procedurii bugetare, ordonatorii de credite, creditele bugetare, finanţare internă, finanţare externă.*

1.1. Instituţiile publice şi organizarea acestora

Instituţiile publice, în conformitate cu prevederile Legii nr.500/2002[1], privind finanţele publice, reprezintă denumirea generică ce include: Parlamentul, Preşedinţia României, Guvernul, ministerele, şi alte instituţii ale administraţiei centrale autonome şi locale, autoritatea judecătorească, precum şi instituţiile de stat de subordonare centrală sau locală, indiferent de finanţarea activităţii acestora.

Sfera de activitate care formează sistemul bugetar cuprinde: învăţământul, sănătatea, cultura, justiţia, apărarea ţării, autoritatea publică, asistenţa socială, activităţi de interes strategic, transporturi şi telecomunicaţii, protecţia mediului înconjurător etc.

Generic, instituţia publică, în calitatea ei de persoană juridică, este organizatoare a contabilităţii şi titulară la Finanţele publice drept depunătoare de

[1] Legea nr.500/2002 privind finanţele publice, publicată în „Monitorul Oficial" al României Partea I, nr. 597 din 13 august 2002 art.1 al.1,2.

situaţii financiare trimestriale şi anuale, şi ca atare trebuie să avem în vedere toate formele lor de manifestare. Trebuie să distingem astfel:

- Autorităţi: preşedinţie, parlament, guvern, ministere;
- Organizaţii care prestează serviciul public, adică serviciul înfăptuit de o unitate statală;
- Servicii de utilitate publică, adică organizaţii nestatale.

La rândul lor, entităţile componente ale serviciului public, poartă o gamă foarte numeroasă de denumiri:

- secretariate,
- agenţii guvernamentale,
- instituţii,
- administraţii,
- secţii,
- oficii,
- şcoli, spitale, grădiniţe, cămine,
- regii, societăţi, în subordinea administraţiei publice.

În această diversitate, unele sunt normale ca mărime, altele mici şi chiar unicate, astfel că obiectul contabilităţii întâlneşte şi cele mai diverse forme de cuprindere şi manifestare.

Sunt instituţii publice cele care îndeplinesc următoarele trăsături:

– sunt instituţii ale statului de drept, care desfăşoară activitate politică sau executivă, reprezentând puterea şi administraţia de stat în societate;

– sunt instituţii de stat care îşi desfăşoară activitatea în strânsă legătură cu bugetul public, privind resursele financiare constituite în cadrul acestuia, la nivel central, local sau prin fonduri speciale, pentru acoperirea cheltuielilor, pe destinaţiile specifice stabilite prin clasificaţie bugetară.

În domeniul finanţelor publice, Ministerul Finanţelor Publice are, în principal, următoarele atribuţii:

– coordonează acţiunile care sunt în responsabilitatea Guvernului cu privire la sistemul bugetar, şi anume: pregătirea proiectelor legilor bugetare anuale, ale legilor rectificative, precum şi ale legilor privind aprobarea contului general anual de execuţie;

– dispune măsurile generale pentru aplicarea politicii fiscal-bugetare;

– emite norme metodologice privind elaborarea bugetelor şi forma de prezentare a acestora;

– analizează propunerile de buget în etapele de elaborare a bugetelor;

– solicită rapoarte şi informaţii oricăror instituţii care gestionează fonduri publice;

– aprobă clasificaţiile bugetare, precum şi modificările acestora;

– emite norme metodologice, precizări şi instrucţiuni prin care se stabilesc practicile şi procedurile pentru încasarea veniturilor, controlul cheltuirii acestora, angajarea, lichidarea, ordonanţarea şi plata cheltuielilor, controlul cheltuielilor, încheierea exerciţiului bugetar anual, contabilizarea şi raportarea;

– furnizează Parlamentului, după caz, documentele care au stat la baza fundamentării proiectelor legilor bugetare anuale;

– asigură monitorizarea execuţiei bugetare;

– avizează, în faza de proiect, acordurile, protocoalele sau alte asemenea înţelegeri încheiate cu parteneri externi, precum şi proiectele de acte normative, care conţin implicaţii financiare;

– stabileşte conţinutul, forma de prezentare şi structura programelor elaborate de ordonatorii principali de credite;

– blochează utilizarea unor credite bugetare constatate ca fiind fără temei legal sau fără justificare în bugetele ordonatorilor de credite;

– dispune măsurile necesare pentru administrarea şi urmărirea modului de utilizare a fondurilor publice destinate cofinanţării în bani, provenite din credite externe;

– colaborează cu Banca Naţională a României la elaborarea balanţei de plăţi externe, a balanţei creanţelor şi angajamentelor externe;

– participă, în numele statului, în ţară şi străinătate, la tratative externe privind acordurile bilaterale şi multilaterale de promovare şi protejare a investiţiilor, de evitare a evaziunii fiscale;

– prezintă semestrial Guvernului şi comisiilor pentru buget, finanţe şi bănci ale Parlamentului, împreună cu Banca Naţională a României, informări asupra modului de realizare a balanţei de plăţi externe şi a balanţei creanţelor şi angajamentelor externe şi propune soluţii de acoperire a deficitului sau de utilizare a excedentului din contul curent al balanţei de plăţi externe;

– îndeplineşte şi alte atribuţii prevăzute de dispoziţiile legale.

Instituţiile publice îşi finanţează activităţile pe baza bugetelor de venituri şi cheltuieli sau numai pe baza bugetelor de cheltuieli.

În România există în jur de 10.000 de instituţii publice. Marea majoritate a acestora sunt instituţii publice ale administraţiei publice locale.[2]

- 3.000 de consilii locale municipale, orăşeneşti şi comunale, precum şi ale sectoarelor municipiului Bucureşti
- Instituţii publice de învăţământ (scoli generale, licee, grupuri şcolare etc.)
- Instituţii publice sanitare (policlinici, spitale universitare, spitale judeţene, sanatorii etc.)
- Instituţii publice de cultură (case de cultura, muzee, teatre, cinematografe etc.)
- Instituţii de asistenţă socială (protecţia copilului, centre de plasament etc.)
- Şi altele

[2] T. Moşteanu (şi col.), *Buget şi trezorerie publică*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005.

Din punct de vedere al finanţării, întâlnim următoarele tipuri de instituţii publice:

FINANŢAREA INSTITUŢIILOR PUBLICE
➢ **Instituţii publice finanţate integral de la bugetul de stat, bugetul local şi fondurile speciale;** ➢ **Instituţii publice finanţate din venituri proprii şi subvenţii de la bugetul de stat, bugetul local şi fondurile speciale;** ➢ **Instituţii publice finanţate integral din veniturile proprii;** ➢ **Instituţii publice finanţate din credite externe sau fonduri nerambursabile primite de la Uniunea Europeană.**

Clasificarea instituţiilor publice şi a mijloacelor de finanţare

Instituţiile publice pot primi **finanţare atât internă**, de la ordonatorul ierarhic superior, cât şi **finanţare externă**, de la alte instituţii din străinătate.

Finanţarea externă poate fi la rândul ei de două tipuri:

- ✓ Finanţare rambursabilă;
- ✓ Finanţare nerambursabilă.

Totodată, instituţiile publice pot primi creditele bugetare conform bugetului de venituri şi cheltuieli aprobat, credite repartizate de către ordonatorul de credite superior sau pot avea venituri proprii, adică nu primesc finanţări de la instituţia superioară. De asemenea, instituţiile publice pot primi donaţii sau sponsorizări de la persoane fizice, juridice, asociaţii, fundaţii sau alte categorii de persoane. Trebuie menţionat faptul că în ţările vest-europene, sponsorizările şi donaţiile reprezintă o importantă sursă de finanţare. Prezentăm în cele ce urmează o clasificare a surselor de finanţare.

TIPURI DE FINANŢĂRI			
Finanţare internă	Bugetul de stat	Bugetul local	Fonduri speciale
Finanţare externă	Credite externe	Fonduri nerambursabile	
Finanţare proprie	Venituri proprii		
Alte finanţări	Donaţii	Sponsorizări	Voluntariat

Deşi conceptul de **voluntariat** este puţin cunoscut în România, în majoritatea ţărilor europene este foarte des întâlnit. Cele mai multe categorii de organizaţii umanitare şi de caritate se bazează pe voluntariat, care se identifică la nivelul organizaţiei sub forma unei surse de finanţare.

De asemenea, şi la nivelul instituţiilor publice se identifică această sursă de finanţare prin suportul acordat de comunitate instituţiilor publice din fiecare zonă. Cel mai adesea, la nivelul ţărilor vest europene şi chiar în Statele Unite ale Americii se remarcă orele de muncă în cadrul comunităţii prin prestarea de servicii în cadrul unităţilor medicale, cum ar fi: spitale regionale, orfelinate, cămine de bătrâni etc. Apartenenţa la comunitatea respectivă este foarte dezvoltată şi membrii

comunităţii sunt implicaţi în toate activităţile instituţiilor publice din raza teritorială a comunităţii.

Alături de această sursă de finanţare, instituţiile au la dispoziţie şi veniturile proprii, care pot fi acoperitoare pentru asigurarea cheltuielilor pentru anumite categorii de instituţii. În categoria de venituri proprii pot fi incluse următoarele:

• Vânzări de bilete la instituţiile de spectacole
• Prestaţii medicale cu plată
• Închirieri de spaţii pentru agenţi economici
• Prestări de servicii diverse

Chiar dacă au venituri proprii, instituţiile sunt subordonate unui ordonator de credite principal sau secundar, deci instituţia publică nu este autonomă.

Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute din activitatea instituţiilor publice, trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la poziţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de trezorerie, atât pentru cerinţele interne ale acestora, cât şi pentru utilizatori externi: Guvernul, Parlamentul, creditorii, clienţii, dar şi alţi utilizatori (organismele financiare internaţionale).

Contabilitatea instituţiilor publice asigură informaţii ordonatorilor de credite cu privire la execuţia bugetelor de venituri şi cheltuieli, rezultatul execuţiei bugetare, patrimoniul aflat în administrare, rezultatul patrimonial (economic), costul programelor aprobate prin buget, dar şi informaţii necesare pentru întocmirea contului general anual de execuţie a bugetului de stat, a contului anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat şi fondurilor speciale.

Potrivit reglementărilor existente în domeniul finanţelor publice şi a contabilităţii, art.2, al.11 din Legea contabilităţii nr.82/1991, introdus prin Ordonanţa de Urgenţă nr.70/2004, contabilitatea publică cuprinde:

- *contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor bugetare*, care să reflecte încasarea veniturilor şi plata cheltuielilor aferente exerciţiului bugetar;
- *contabilitatea trezoreriei statului*;
- *contabilitatea generala* bazată pe principiul constatării drepturilor şi obligaţiilor, care să reflecte evoluţia situaţiei financiare şi patrimoniale, precum şi excedentul sau deficitul patrimonial;
- *contabilitatea destinată analizării costurilor* programelor aprobate.

1.2. **Principiile procedurii bugetare**

Ministerul Finanţelor Publice ia măsurile necesare pentru: asigurarea echilibrului bugetar şi aplicarea politicii financiare a statului, precum şi cheltuirea cu eficienţă a resurselor financiare.

Contabilitatea instituțiilor publice asigură informații ordonatorilor de credite cu privire la execuția bugetelor de venituri şi cheltuieli, rezultatul execuției bugetare, patrimoniul aflat în administrare, rezultatul patrimonial (economic), costul programelor aprobate prin buget, dar şi informații necesare pentru întocmirea contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat şi fondurilor speciale.

Conform legii finanțelor publice, principiile procedurii bugetare sunt următoarele:

- Principiul universalității
- Principiul publicității
- Principiul unității
- Principiul recurenței anuale
- Principiul specializării bugetare
- Principiul unității monetare

Principiul universalității

Veniturile şi cheltuielile vor fi în totalitate incluse în buget, în sume brute. Veniturile bugetare nu pot fi afectate direct către o anumită cheltuială bugetară, exceptând donațiile şi sponsorizările, care au destinații distincte stabilite.

Principiul publicității

Sistemul bugetar este deschis şi transparent, şi este realizat prin:

a) Dezbaterea publică a proiectelor de buget, când se aprobă aceste proiecte;

b) Dezbaterea publică a conturilor generale anuale pentru implementarea bugetelor, când se aprobă aceste conturi;

c) Publicitatea în Monitorul Oficial al României, normele pentru aprobarea bugetelor şi conturile generale anuale pentru executarea acestor bugete;

d) Mijloace ale mass-media, pentru distribuirea informațiilor asupra conținutului bugetar, exceptând orice documente şi informații ce nu pot fi divulgate conform legii.

Principiul unității

Veniturile şi cheltuielile bugetare vor fi trecute într-un singur document, în vederea asigurării unei monitorizări şi folosiri eficiente a fondurilor publice.

Toate veniturile reținute şi utilizate într-un sistem extra-bugetar, sub diverse forme şi denumiri, vor fi introduse în bugetul de stat, urmând regulile şi principiile respectivului buget.

Veniturile şi cheltuielile fondului special pentru dezvoltarea sistemului energetic şi cele ale fondului special pentru drumuri publice vor fi introduse în bugetul de stat ca venituri şi cheltuieli cu destinație specială, urmându-se regulile şi principiile bugetare.

În scopul respectării principiilor bugetare, în termen de 3 ani de la intrarea în vigoare a acestei legi, Guvernul va propune Parlamentului modificarea normelor pentru anularea veniturilor şi cheltuielilor cu destinație specială incluse în bugetul de stat.

Principiul recurenţei anuale

Veniturile şi cheltuielile bugetare vor fi aprobate prin lege pentru o perioadă de un an, corespunzătoare exerciţiului bugetar.

Toate operaţiunile de încasare şi plăţi derulate în timpul anului bugetar într-un cont de buget vor aparţine exerciţiului aferent pentru implementarea bugetului respectiv.

Principiul specializării bugetare

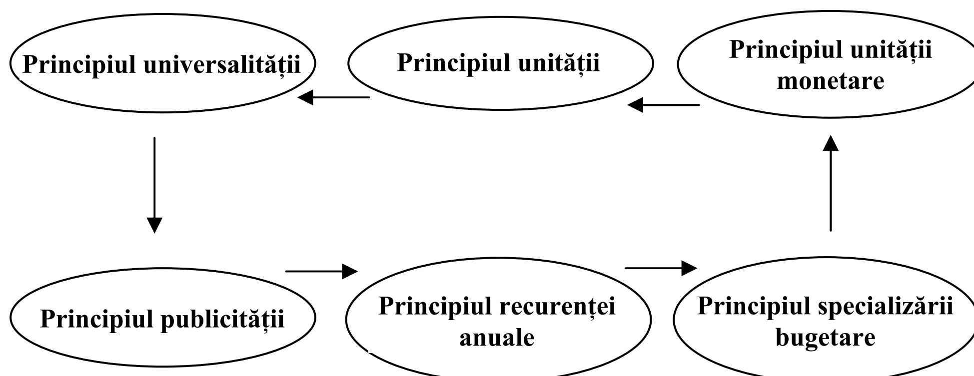
Veniturile şi cheltuielile bugetare vor fi scrise şi aprobate în buget pe surse de origine şi, respectiv, pe categorii de cheltuieli, clasificate după natura lor economică şi destinaţia lor, conform clasificării bugetare.

Principiul unităţii monetare

Toate operaţiunile bugetare vor fi exprimate în moneda naţională. După aderarea României la Uniunea Europeană, toate operaţiile bugetare şi tranzacţiile economice vor fi exprimate în Euro.

Remarcă:

Toate aceste principii se află într-o strânsă interdependenţă:



Cheltuielile bugetare au destinaţie precisă şi limitată şi sunt determinate de autorizările conţinute în legi specifice şi în legile bugetare anuale. Nici o cheltuială nu poate fi înscrisă în bugete şi nici angajată şi efectuată din aceste bugete, dacă nu există bază legală pentru respectiva cheltuială. Nici o cheltuială din fonduri publice nu poate fi angajată, ordonanţată şi plătită dacă nu este aprobată potrivit legii şi nu are prevederi bugetare.

1.3. **Ordonatorii de credite şi atribuţiile acestora în domeniul financiar-contabil**

Repartizarea şi utilizarea **creditelor bugetare** sunt în competenţa şi răspunderea **ordonatorilor de credite**.

Prin **ordonator de credite** se înțelege *persoana împuternicită să îndeplinească o funcție de conducere într-un organ de stat, instituție etc., şi căreia i s-a acordat dreptul de a dispune de creditele bugetare acordate.*

Ordonatorii de credite pot fi: **principali, secundari şi terțiari.**

Ordonatorii principali de credite ai bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetelor fondurilor speciale sunt **conducătorii autorităților publice, miniştrii şi conducătorii celorlalte organe de specialitate ale administrației publice centrale**. La Camera Deputaților şi la Senat, ordonatorii principali de credite sunt secretarii generali ai acestora.

Ordonatorii principali de credite pot delega dreptul de a aproba folosirea şi repartizarea creditelor bugetare înlocuitorilor lor de drept.

Ordonatorii secundari sau terțiari de credite sunt *conducătorii instituțiilor publice cu personalitate juridică din* **subordinea** *ordonatorilor principali de credite, finanțați din bugetul de stat, din bugetul asigurărilor sociale de stat şi din bugetele fondurilor speciale.*

Ordonatorii principali de credite:

- Repartizează creditele bugetare, aprobate prin bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi bugetele fondurilor speciale, pe unități ierarhic inferioare, în raport cu sarcinile acestora cuprinse în bugetele respective;
- Aprobă efectuarea cheltuielilor din bugetul propriu.

Ordonatorii secundari de credite:

- Aprobă efectuarea cheltuielilor din bugetele proprii şi a celor din bugetele fondurilor speciale;
- Repartizează creditele bugetare aprobate pe unități ierarhic inferioare, ai căror conducători sunt ordonatori de credite terțiari.

Ordonatorii terțiari de credite utilizează creditele bugetare ce le-au fost repartizate numai pentru nevoile unităților pe care le conduc.

Ordonatorii principali, secundari şi terțiari au obligația de a angaja şi utiliza creditele bugetare numai în limita prevederilor şi destinațiilor aprobate pentru cheltuieli strict legate de activitatea instituțiilor publice respective şi cu respectarea dispozițiilor prevederilor legale.

Creditele bugetare, aprobate unui ordonator principal de credite prin legea bugetară anuală nu pot fi utilizate pentru finanțarea cheltuielilor altui ordonator principal de credite. Iar cheltuielile aprobate la un capitol al clasificației bugetare nu pot fi utilizate pentru finanțarea cheltuielilor altui capitol.

Virările de credite bugetare între celelalte subdiviziuni ale clasificației bugetare, care nu contravin legii bugetare anuale, sunt în competența fiecărui ordonator principal de credite, pentru bugetul propriu şi pentru bugetele unităților subordonate şi se pot efectua înainte de angajarea cheltuielilor, începând cu trimestrul al III-lea al anului financiar.

Alături de aceste responsabilități, Legea contabilității stabileşte o serie de atribuțiuni pentru ordonatorii de credite cu privire la organizarea şi conducerea contabilității pentru instituțiile publice.

Răspunderi cu privire la organizarea şi conducerea contabilităţii

Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată prevede obligativitatea organizării şi conducerii contabilităţii de către instituţiile publice. Astfel, contabilitatea instituţiilor publice asigură informaţii ordonatorilor de credite cu privire la execuţia bugetelor de venituri şi cheltuieli, patrimoniul aflat în administrare, precum şi pentru întocmirea contului general anual de execuţie a bugetului de stat, a contului anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat, fondurilor speciale, precum şi a conturilor anuale de execuţie ale bugetelor locale.

Răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilităţii, potrivit prevederilor legale, revine „**ordonatorului de credite** sau altei persoane care are obligaţia gestionării unităţii respective”[3].

De obicei, activitatea financiar-contabilă este organizată în compartimente distincte, conduse de directorul financiar-contabil sau contabilul şef. Aceste persoane trebuie să posede studii economice superioare şi răspund împreună cu personalul din subordine de organizarea şi conducerea contabilităţii, în condiţiile legii.

Ca o noutate în domeniu, legea contabilităţii legiferează **externalizarea contabilităţii** pentru instituţiile publice. Astfel, la instituţiile publice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte sau care nu au personal angajat cu contract individual de muncă, potrivit legii, pot încheia contracte de prestări servicii pentru conducerea contabilităţii şi întocmirea situaţiilor financiare trimestriale şi anuale, cu societăţi comerciale de expertiză contabilă sau cu persoane fizice autorizate, conform legii. Încheierea contractelor se face cu respectarea reglementărilor privind achiziţiile publice de bunuri şi servicii. Plata serviciilor respective se face din fonduri publice cu această destinaţie. „*Contabilitatea poate fi organizată şi condusă pe bază de contracte de prestări servicii în domeniul contabilităţii, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România.*”[4]

Instituţiile publice au obligaţia să conducă contabilitatea în partidă dublă cu ajutorul conturilor prevăzute în planul de conturi general, aprobat prin ordin al ministrului finanţelor publice şi care este armonizat cu standardele internaţionale de contabilitate, cu sistemul internaţional de conturi şi cu regulamentul financiar aplicabil bugetului general al Comunităţii Europene. Prin intermediul acestor conturi instituţiile publice trebuie să înregistreze operaţiunile economico-financiare în momentul generării drepturilor de creanţă sau de obligaţii (principiul accrual), în conformitate cu cerinţele.

Sistemul accrual înregistrează fluxurile pe baza drepturilor constatate, respectiv la momentul creării, transformării sau dispariţiei unei valori economice, a unei creanţe sau unei obligaţii. În felul acesta „contabilitatea financiară” se conduce după cerinţele comune relaţiilor patrimoniale ale oricărei persoane juridice, iar dezvoltarea ei se asigură prin „contabilitatea internă de gestiune”.

---

[3] Art. 10 aliniatul 1 din Legea Contabilităţii nr. 82/1991, republicată, MO nr. 48 din 14 ianuarie 2005.

[4] Legea nr. 259/2007 pentru modificarea şi completarea Legii Contabilităţii nr. 82/1991, MO nr. 506 din 27 iulie 2007.

În interiorul persoanei juridice, în ansamblul mecanismului său funcțional, organizarea şi asigurarea funcționării activității de contabilitate este o problemă de natura managementului, cu multe implicații, între care angajarea fondurilor publice, a forței de muncă, utilizarea tehnicii de calcul şi necesită o specializare destul de riguroasă.

Tocmai de aceea Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările şi completările ulterioare, prevede că răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilității revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective.

Instituțiile publice organizează şi conduc contabilitatea, de regulă, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul şef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare şi răspund, împreună cu personalul din subordine, de organizarea şi conducerea contabilității, în condițiile legii.

În sensul prevederilor Legii finanțelor publice nr. 500/2002, compartimentul financiar-contabil reprezintă o structură organizatorică în cadrul instituției publice, în care este organizată execuția bugetară. Şeful compartimentului financiar-contabil este persoana care ocupă funcția de conducere a compartimentului financiar-contabil şi care răspunde şi de activitatea de încasare a veniturilor şi de plată a cheltuielilor sau, după caz, una dintre persoanele care îndeplineşte aceste atribuții în cadrul unei instituții publice care nu are în structura sa un compartiment financiar-contabil sau persoana care îndeplineşte aceste atribuții pe bază de contract, în condițiile legii.

Instituțiile publice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte sau care nu au personal încadrat cu contract individual de muncă, potrivit legii pot încheia contracte de prestări de servicii, pentru conducerea contabilității şi întocmirea situațiilor financiare trimestriale şi anuale, cu societăți comerciale de expertiză contabilă sau cu persoane fizice autorizate. Încheierea contractelor se face cu respectarea reglementărilor privind achizițiile publice de bunuri şi servicii. Plata serviciilor respective se face din fonduri publice cu această destinație.

Persoanele care răspund de organizarea şi conducerea contabilității trebuie să asigure, potrivit legii, condițiile necesare pentru organizarea şi conducerea corectă şi la zi a contabilității, organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, precum şi valorificarea rezultatelor acesteia, respectarea regulilor de întocmire a situațiilor financiare, depunerea la termen a acestora la organele în drept, păstrarea documentelor justificative, a registrelor şi situațiilor financiare, organizarea contabilității de gestiune adaptate la specificul instituției publice.

Contabilitatea operațiunilor economico-financiare se ține în limba română şi în moneda națională. Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât şi în valută.

Operațiunile privind încasările şi plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul zilei, comunicat de Banca Națională a României.[5]

---

[5] Hotărârea Guvernului nr.155/1997 privind efectuarea şi reflectarea în contabilitate a operațiunilor în valută.

La data întocmirii situațiilor financiare, elementele monetare exprimate în valută (disponibilități şi alte elemente asimilate, creanțe şi datorii) se reevaluează la cursul comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare.

Înregistrarea în contabilitatea instituțiilor publice a operațiunilor privind contribuția financiară nerambursabila a Comunității Europene se efectuează în EURO şi în lei. Conversia dintre EURO şi moneda națională se efectuează la cursul de schimb lunar al EURO, calculat pe baza cursului de schimb valabil în penultima zi lucrătoare a lunii precedente pentru care se stabileşte cursul valutar.[6]

Acest curs va fi utilizat de către toate instituțiile publice care efectuează operațiuni finanțate din fonduri comunitare PHARE, ISPA etc., respectiv: Agenții şi/sau Autorități de Implementare, instituțiile publice – beneficiari finali – ai fondurilor respective sub diverse forme: disponibilități, bunuri, servicii.

Elementele monetare exprimate în EURO: disponibilități şi depozite bancare, creanțe şi datorii, se reevaluează, cel puțin, la întocmirea situațiilor financiare, la cursul INFO – EURO comunicat în penultima zi lucrătoare a lunii în care se întocmesc situațiile financiare.

Concluzii:

Contabilitatea publică constituie o sursă de informație cu privire la modul de utilizare a banilor publici. Sistemul bugetar funcționează numai prin utilizarea fondurilor publice. Astfel, sfera de activitate care formează sistemul bugetar cuprinde: învățământul, sănătatea, cultura, justiția, apărarea țării, autoritatea publică, asistența socială, activități de interes strategic, transporturi şi telecomunicații, protecția mediului înconjurător etc.

Sunt instituții publice acele unități care îndeplinesc următoarele trăsături:

– sunt instituții ale statului de drept, care desfăşoară activitate politică sau executivă, reprezentând puterea şi Administrația de stat în societate;

– sunt instituții de stat, care îşi desfăşoară activitatea în strânsă legătură cu bugetul public, privind resursele financiare constituite în cadrul acestuia, la nivel central, local sau prin fonduri speciale, pentru acoperirea cheltuielilor, pe destinațiile specifice stabilite prin clasificație bugetară.

Ministerul Finanțelor Publice ia măsurile necesare pentru: asigurarea echilibrului bugetar şi aplicarea politicii financiare a statului, precum şi cheltuirea cu eficiență a resurselor financiare. Anual se încheie execuția bugetară şi se raportează la nivelul administrației centrale şi locale, după caz.

Contabilitatea instituțiilor publice asigură informații ordonatorilor de credite cu privire la execuția bugetelor de venituri şi cheltuieli, rezultatul execuției bugetare, patrimoniul aflat în administrare, rezultatul patrimonial (economic), costul programelor aprobate prin buget, dar şi informații necesare pentru întocmirea

---

[6] Titlul I, art.1 din Regulamentul Comisiei (EURATOM, CECO, CE) nr.341/1993 stabileşte norme detaliate de aplicare a anumitor dispoziții din Regulamentul Financiar din 21 decembrie 1997.

contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat şi fondurilor speciale.

Instituțiile publice, au obligația să conducă contabilitatea în partidă dublă cu ajutorul conturilor prevăzute în planul de conturi general, aprobat prin ordin al ministrului finanțelor publice şi care este armonizat cu standardele internaționale de contabilitate, cu sistemul internațional de conturi şi cu regulamentul financiar aplicabil bugetului general al Comunității Europene. Prin intermediul acestor conturi instituțiile publice trebuie să înregistreze operațiunile economico-financiare în momentul generării drepturilor de creanță sau de obligații (*principiul accrual*), în conformitate cu cerințele.

Prin aplicarea principiului contabilității de angajamente (*accrual),* sistemul contabil public din România s-a armonizat cu sistemele contabile europene şi în perspectivă cu standardele internaționale de contabilitate pentru sectorul public (IPSASs[7]).

[7] *The International Public Sector Accounting Standards*.

2. **ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII INSTITUȚIILOR PUBLICE**

Structura capitolului:

2.1. Documente justificative specifice instituțiilor publice

2.2. Registrele contabile şi Planul de conturi al instituțiilor publice

2.3. Sistemul de documente şi contabilitatea instituțiilor publice în format electronic

Obiectivul capitolului:

Obiectivul acestui capitol îl constituie analiza documentelor justificative specifice instituțiilor publice, precum şi a registrelor contabile şi planul de conturi. Instituțiile publice utilizează documente justificative comune cu celelalte entități economice, dar şi documente specifice, cum ar fi cererea de deschidere de credite sau dispoziția bugetară. Aceste documente se utilizează de către toți ordonatorii de credite principali, secundari sau terțiari. Planul de conturi al instituțiilor publice este rezultatul procesului de armonizare contabilă din România, astfel încât prezintă similitudini cu planul de conturi al agenților economici. Particularitățile conturilor instituțiilor publice sunt legate de decontările cu Comunitatea Economică Europeană, datoria publică internă şi datoria publică externă.

Concepte-cheie: *credite bugetare aprobate, dispoziția de repartizare a creditelor, conturi bugetare, conturi generale*.

2.1. **Documente justificative specifice instituțiilor publice**

Contabilitatea instituțiilor publice este organizată în cadrul Ministerului Finanțelor Publice şi a departamentelor sale subordonate şi include: operațiuni legate de realizarea şi executarea bugetului de stat, a bugetelor locale, a bugetului asigurărilor sociale de stat; constituirea şi utilizarea mijloacelor extra-bugetare şi a fondurilor cu destinație specială; administrarea datoriilor publice interne şi externe, precum şi alte operațiuni financiare în numele organismelor administrației publice centrale. Ministerele, departamentele şi celelalte organisme ale administrației publice centrale ai căror directori au calitatea de ordonatori principali de credite, precum şi instituțiile publice cu personalitate juridică şi subordonate acestora organizează şi gestionează contabilitatea veniturilor colectate şi a cheltuielilor făcute conform bugetului aprobat, a mijloacelor extra-bugetare şi a fondurilor cu destinație specială.

Contabilitatea bugetelor locale este organizată şi gestionată la nivelul județelor şi municipiului Bucureşti, al primăriilor şi sectoarelor municipiului Bucureşti, al oraşelor şi comunelor conform normativelor emise de Ministerul Finanțelor Publice în vederea înregistrării operațiunilor legate de:

a) veniturile colectate şi plățile în cadrul implementării bugetelor locale şi a fondurilor cu destinație specială constituite conform legii;

b) înregistrarea transferurilor din bugetul de stat şi fondul de trezorerie constituit conform legii.

Contabilitatea operațiunilor economico-financiare se ține în limba română şi în moneda națională. Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât şi în valută, potrivit reglementărilor legale. Operațiunile privind încasările şi plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul zilei, comunicat de Banca Națională a României. La data întocmirii situațiilor financiare, elementele monetare exprimate în valută se reevaluează la cursul comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare. Înregistrarea în contabilitatea instituțiilor publice a operațiunilor privind contribuția financiară nerambursabilă a Comunității Europene se efectuează în EURO şi în lei, la cursul INFO-euro.

Ministerul Finanțelor Publice pregăteşte bilanțul întregii economii naționale în fiecare an. Principalul obiect al bilanțului întregii economii naționale este patrimoniul național, incluzând domeniul public şi cel privat, incluzând terenul, resursele naturale, depozitele şi alte bunuri cu potențial economic exprimat în bani. Înregistrarea în unități naturale sau natural-convenționale, după cum e cazul, a terenurilor, pădurilor, depozitelor minerale folositoare şi a altor resurse naturale ale solului şi subsolului va fi ținută de organismele şi întreprinderile ce administrează, exploatează şi folosesc bunurile respective. Bilanțul întregii economii naționale este prezentat Guvernului în acelaşi moment cu contul general anual pentru implementarea bugetului de stat.

Instituțiile publice sunt finanțate în fiecare an de la buget pe seama *creditelor bugetare aprobate* prin bugetul de venituri şi cheltuieli. în mod corespunzător, căile de finanțare a instituțiilor de la buget sunt diferite în funcție de subordonarea lor. Din punct de vedere al subordonării există instituții publice de subordonare centrală şi instituții de subordonare locală. Conducătorii instituțiilor publice cu personalitate juridică se numesc ordonatori de credite. Conducătorii instituțiilor publice de subordonare centrală (spre ex. ministerele) poartă numele de ordonatori de credite principali.

Deschiderea finanțării la nivelul ordonatorilor principali se realizează cu documentul numit ***cerere pentru deschiderea de credite***. Aici sunt precizate natura şi destinația creditului solicitat, valoarea creditului şi defalcarea acestuia pe structura clasificației bugetare. Pe verso se face o situație centralizatoare.

Pentru alimentarea conturilor ordonatorilor secundari şi terțiari de credite, ordonatorul principal elaborează **dispoziția bugetară** în care precizează destinația creditului, contul de disponibil din care sumele vor fi efectiv alocate, valoarea finanțării şi momentul începând cu care se poate utiliza efectiv respectiva finanțare. în cazul instituțiilor de subordonare centrală, acestea sunt finanțate pe calea deschiderii de credite. De aceea, evidenta contabilă a acestora are sarcina să

urmărească atât creditele bugetare aprobate instituțiilor publice de subordonare centrală, cât şi modul în care aceste credite sunt repartizate unităților din subordinea acestora. Conducătorii acestor unități se numesc ordonatori secundari şi terțiari. Ordonatorii secundari de credite, aprobă efectuarea cheltuielilor din bugetele proprii şi a celor din bugetele fondurilor speciale, cu respectarea dispozițiilor legale şi repartizează credite bugetare aprobate pe unități ierarhic inferioare, ai căror conducători sunt ordonatorii terțiari de credite. Ordonatorii terțiari de credite utilizează creditele bugetare ce le-au fost repartizate numai pentru nevoile unităților pe care le conduc, potrivit prevederilor din bugetele aprobate şi în condițiile stabilite prin dispozițiile legale.

DISPOZIȚIA BUGETARĂ din data de: .... Nr. ......

privind repartizarea creditelor

Banca plătitorului .... Cod nr. Plătitor .... Cont nr.	
Banca beneficiarului .... Cod nr.	
Beneficiar .... Cont nr.	…...........
Suma .... Lei (în litere) Cu drept de utilizare de la data de	.... (în cifre)

Ştampila şi semnătura emitentului	Banca plătitorului (data înregistrării, ştampila, Semnătura)	Banca beneficiarului (data înregistrării, stampila Semnătura)

Fişa pentru operații bugetare serveşte ca document pentru evidența analitică astfel:

– la instituțiile publice finanțate de la buget pentru evidența creditelor bugetare aprobate, a plăților de casă şi a cheltuielilor efective;

– la instituțiile publice finanțate din mijloace extrabugetare şi fonduri cu destinație specială pentru evidența prevederilor din bugetul aprobat, a plăților de casă şi a cheltuielilor efective.

Se întocmeşte într-un singur exemplar, pe articole şi aliniate ale clasificației economice, din cadrul fiecărui subcapitol de cheltuieli prevăzut în bugetul aprobat. Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

2.2. **Registrele contabile şi Planul de conturi al instituțiilor publice**

Instituțiile publice, ca şi agenții economici utilizează registrele de contabilitate obligatorii. Acestea sunt: Registrul-jurnal, Registrul-inventar şi Cartea mare.

Acestea se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora şi se prezintă în mod ordonat şi astfel completate încât să permită, în orice moment,

identificarea şi controlul operaţiunilor contabile efectuate. Registrele de contabilitate se pot prezenta sub forma de registru, foi volante sau listări informatice, după caz.

Registrul-jurnal este un document contabil obligatoriu de înregistrare cronologică şi sistematică a modificării elementelor de activ şi de pasiv ale instituţiei.

Registrul-jurnal se întocmeşte de fiecare instituţie publică într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, şnuruit, parafat şi înregistrat în evidenţa instituţiei.

Numerotarea filelor registrelor se va face în ordine crescătoare, iar volumele se vor numerota în ordinea completării lor.

Se întocmeşte zilnic sau lunar, după caz, prin înregistrarea cronologică, fără ştersături şi spaţii libere, a documentelor în care se reflectă mişcarea elementelor de activ şi de pasiv ale unităţii.

Operaţiunile de aceeaşi natură, realizate în acelaşi loc de activitate, pot fi recapitulate într-un document centralizator, denumit jurnal-auxiliar, care stă la baza înregistrării în Registrul-jurnal.

Instituţiile publice pot utiliza jurnale auxiliare pentru operaţiunile de casă şi bancă, decontările cu furnizorii, situaţia încasării-achitării facturilor etc. Acestea pot înregistra în Registrul-jurnal sumele centralizate pe conturi, preluate din aceste jurnale.

În condiţiile conducerii contabilităţii cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, fiecare operaţiune economico-financiară se va înregistra prin articole contabile, în mod cronologic, după data de întocmire sau de intrare a documentelor în unitate. În această situaţie, Registrul-jurnal se editează lunar, iar paginile vor fi numerotate pe măsura editării lor.

În cazul în care o instituţie publică are unităţi subordonate fără personalitate juridică ce conduc contabilitatea până la balanţa de verificare, Registrul-jurnal se va conduce de către unităţile subordonate, cu condiţia înregistrării acestuia în evidenţa unităţii.

Registrul-inventar este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează toate elementele de activ şi de pasiv grupate în funcţie de natura lor, inventariate potrivit legii.

Registrul-inventar se întocmeşte de fiecare instituţie publică într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, şnuruit, parafat şi înregistrat în evidenţa instituţiei.

Registrul-inventar se întocmeşte la înfiinţarea instituţiei, cel puţin odată pe an pe parcursul funcţionării instituţiei, cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activităţii, precum şi în alte situaţii prevăzute de lege pe bază de inventar faptic.

În acest registru se înscriu, într-o formă recapitulativă, elementele inventariate după natura lor, suficient de detaliate pentru a putea justifica conţinutul fiecărui post al bilanţului.

Registrul-inventar se completează pe baza inventarierii faptice a fiecărui cont de activ şi de pasiv. Elementele de activ şi de pasiv înscrise în Registrul-inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică conţinutul acestora.

În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, în Registrul-inventar se înregistrează soldurile existente la data inventarierii, la care se adaugă rulajele intrărilor şi se scad rulajele ieşirilor de la data inventarierii până la data încheierii exerciţiului.

În cazul în care o instituţie publică are unităţi subordonate fără personalitate juridică ce conduc contabilitatea până la balanţa de verificare, registrul-inventar se va conduce de către unităţile subordonate, cu condiţia înregistrării acestuia în evidenţa unităţii**.**

Registrul „Cartea mare" este un registru contabil obligatoriu în care se înregistrează lunar şi sistematic, prin regruparea conturilor, existenţa şi mişcarea elementelor de activ şi de pasiv, la un moment dat.

Registrul Cartea mare (şah) se întocmeşte într-un exemplar, lunar, separat pentru debitul şi separat pentru creditul fiecărui cont sintetic, pe măsura înregistrării operaţiunilor.

Cartea mare stă la baza întocmirii balanţei de verificare. Registrul Cartea mare poate fi înlocuit cu Fisa de cont pentru operaţiuni diverse. Editarea Cărţii mari se va efectua numai la cererea organelor de control sau în funcţie de necesităţile proprii.

Planul de conturi al instituţiilor publice

Planul de conturi al instituţiilor publice este rezultatul procesului de armonizare contabilă, astfel încât reflectă contabilitatea de angajamente şi are în vedere respectarea standardelor internaţionale de contabilitate pentru sectorul public.

Planul de conturi este rezultatul sintezei mecanismului de reprezentare şi calcul a situaţiei patrimoniale şi a rezultatelor obţinute. Planul de conturi asigură evidenţa existenţei mişcării şi transformării elementelor patrimoniale pe parcursul derulării execuţiei bugetare.

Instituţiile publice au obligaţia să conducă contabilitatea în partidă dublă cu ajutorul conturilor prevăzute în planul de conturi general. Planul de conturi cuprinde:

A) conturi bugetare pentru reflectarea încasărilor veniturilor şi plăţii cheltuielilor şi determinarea rezultatului execuţiei bugetare (excedent sau deficit bugetar); din această categorie fac parte următoarele conturi:

- 5252 „Rezultatul execuţiei bugetare din anul curent"
- 5253 „Rezultatul execuţiei bugetare din anii precedenţi"
- 770 „Finanţarea de la buget"
- 771 „Finanţarea în baza unor acte normative speciale"
- 772 „Venituri din subvenţii"
- 773 „Venituri din alocaţii bugetare cu destinaţie specială"
- 774 „Finanţarea din fonduri externe nerambursabile"
- 776 „Fonduri cu destinaţie specială"
- 778 „Venituri din cofinanţarea de la buget aferentă programelor/proiectelor finanţate din fonduri externe nerambursabile"
- 779 „Venituri din bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit", *şi altele.*

B) conturi generale pentru reflectarea activelor şi pasivelor instituţiei, a cheltuielilor şi veniturilor aferente exerciţiului, indiferent dacă veniturile au fost încasate, iar cheltuielile plătite, pentru determinarea rezultatului patrimonial (excedent sau deficit patrimonial). Din această categorie fac parte următoarele conturi:

– 151 „Provizioane”
– 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni”
– 162 „Împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale”
– 203 „Cheltuieli de dezvoltare”
– 205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”
– 206 „Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive”
– 208 „Alte active necorporale”
– 211 „Terenuri şi amenajări de terenuri”
– 212 „Construcţii”, *şi altele.*

Planul de conturi general este un sistem codificat de clasificare a tranzacţiilor care au loc la nivelul unei instituţii publice şi cuprinde următoarele clase de conturi:

Clasa 1 „Conturi de capitaluri”

Această clasă cuprinde conturi care gestionează elementele componente ale capitalurilor proprii şi permanente, cum ar fi: rezerve, fonduri, rezultatul reportat, rezultatul patrimonial, împrumuturi pe termen lung.

Exemple:

10		**CAPITAL, REZERVE, FONDURI**
	100	Fondul activelor fixe necorporale
	101	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului
	102	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului

Clasa 2 „Conturi de active fixe”

Această clasă cuprinde conturi specifice imobilizărilor corporale şi necorporale, active financiare, precum şi active în curs. La acestea se adaugă deprecierile reversibile sau ireversibile, sau aşa numitele ajustări de valoare.

Exemple:

21		**ACTIVE FIXE CORPORALE**
	211	Terenuri şi amenajări la terenuri
	2111	Terenuri
	2112	Amenajări la terenuri
	212	Construcţii
	213	Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii

Clasa 3 „Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie”

Această clasă de conturi cuprinde elemente specifice activelor circulante, stocuri de materii prime şi materiale, producţie în curs de execuţie, produse finite, stocuri aflate la terţi, animale, mărfuri, ambalaje, precum şi ajustări pentru deprecierea stocurilor.

Exemple:

30		**STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE**
	301	Materii prime
	302	Materiale consumabile
	3021	Materiale auxiliare
	3022	Combustibili
	3023	Materiale pentru ambalat
	3024	Piese de schimb

Clasa 4 „Conturi de terţi” cuprinde conturi specifice utilizate pentru ţinerea evidenţei raporturilor reciproce de decontare între instituţia superioară şi instituţiile subordonate finanţate din bugetele locale privind finanţarea bugetară, precum şi evidenţa decontărilor cu debitorii şi creditorii instituţiilor bugetare, precum şi relaţii de decontare cu Comunitatea Economică Europeană.

Exemple:

40		**FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE**
	401	Furnizori
	403	Efecte de plătit
	404	Furnizori de active fixe

Clasa 5 „Conturi la trezoreria statului şi bănci comerciale”

Această clasă cuprinde conturile cu ajutorul cărora se ţine evidenţa mijloacelor băneşti ale instituţiilor publice, aflate în conturile de disponibil deschise la bănci sau la trezorerie, precum şi în casieria proprie sau a altor valori.

Exemple:

51		**CONTURI LA TREZORERIA STATULUI ŞI BĂNCI**
	510	Disponibil din împrumuturi din disponibilităţile contului curent general al trezoreriei statului
	511	Valori de încasat
	5112	Cecuri de încasat
	512	Conturi la bănci
	5121	Conturi la bănci în lei
	5124	Conturi la bănci în valută
	5125	Sume în curs de decontare

Clasa 6 „Conturi de cheltuieli”

Cu ajutorul conturilor din această clasă, instituţiile publice ţin evidenţa cheltuielilor efectuate pentru executarea acţiunilor cuprinse în bugetele de venituri şi cheltuieli potrivit clasificaţiei bugetare.

Exemple:

60		**CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE**
	601	Cheltuieli cu materiile prime
	602	Cheltuieli cu materialele consumabile
	6021	Cheltuieli cu materialele auxiliare
	6022	Cheltuieli privind combustibilul
	6023	Cheltuieli privind materialele pentru ambalat

Clasa 7 „Conturi de venituri şi finanţări”

Această clasă cuprinde conturile cu ajutorul cărora se ţine evidenţa veniturilor realizate de instituţiilor publice pentru acoperirea cheltuielilor acestora, a veniturilor obţinute din mijloacele activităţilor autofinanţate, precum şi a veniturilor ce urmează a se încasa şi pentru care se creează debite.

Exemple:

70		**VENITURI DIN ACTIVITĂŢI ECONOMICE**
	701	Venituri din vânzarea produselor finite
	702	Venituri din vânzarea semifabricatelor
	703	Venituri din vânzarea produselor reziduale
	704	Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
	705	Venituri din studii şi cercetări

Clasa 8 „Conturi speciale”

Această clasă cuprinde conturi de ordine şi evidenţă, care evidenţiază operaţiuni în afara bilanţului. Acestea înregistrează angajamente şi alte evenimente ce nu afectează direct patrimoniul instituţiei.

Exemple:

80**		**CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI**
	8060	Credite bugetare aprobate
	8061	Credite deschise de repartizat
	8062	Credite deschise pentru cheltuieli proprii

În cadrul claselor există mai multe grupe de conturi, iar grupele sunt dezvoltate pe conturi sintetice de gradul I şi II. Conturile sintetice pot fi dezvoltate în conturi analitice în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii de informare. Remarcăm faptul că aceste conturi din planul de conturi nu reprezintă temei legal pentru înregistrarea unor operaţiuni în contabilitate. Conform normelor în vigoare, conturile sintetice au fost desfăşurate pe principalele conturi analitice

care stau la baza întocmirii bilanţului contabil şi îndeosebi a executării bugetului de venituri şi cheltuieli.

Dezvoltarea în analitic a conturilor prevăzute în planul de conturi se face potrivit indicaţiilor date de organele ierarhic superioare şi în funcţie de necesitatea evidenţierii distincte a anumitor elemente de activ şi pasiv în funcţie de specificul unităţii subordonate.

2.3. **Sistemul de documente şi contabilitatea instituţiilor publice în format electronic**

Sistemul informatic de prelucrare automată a datelor la nivelul fiecărei instituţii trebuie să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu normele contabile aplicabile, controlul şi păstrarea acestora pe suporturi tehnice.

La elaborarea şi adaptarea programelor informatice trebuie avute în vedere **criteriile minimale** pentru programele informatice utilizate în activitatea financiară şi contabilă, potrivit reglementarilor legale în vigoare.

Unităţile de informatică sau persoanele care efectuează lucrări cu ajutorul sistemului informatic de prelucrare automată a datelor poartă răspunderea prelucrării cu exactitate a informaţiilor din documente, iar beneficiarii răspund pentru exactitatea şi realitatea datelor pe care le transmit pentru prelucrare.

Externalizarea contabilităţii la instituţiile publice, ca şi importanţa majoră a profesionistului contabil în cadrul sectorului public prefigurează un nou profil al contabilului modern. Acesta trebuie să devină un consilier al managerului public, având cunoştinţe solide în domeniul resurselor umane, managementului, dar şi al sistemelor informatice integrate. Astfel, în condiţiile reformei contabilităţii sectorului public, profesionistul contabil utilizează semnătura electronică[8] pentru comunicarea informaţiei contabile.

Semnătura electronică reprezintă date în formă electronică, care sunt ataşate sau logic asociate cu alte date în formă electronică şi care servesc ca metodă de identificare[9].

Conform legii, semnătura electronică se aplică unui document în format electronic, redactat sau obţinut prin intermediul programelor informatice, ca de exemplu:

- Documente Microsoft Office Word (contracte, documente, notificări, adrese etc.);
- Spread-sheet Excel (rapoarte financiare, state de plată a salariilor, note de comandă etc.);

---

[8] Semnătura electronică extinsă bazată pe un certificat calificat, eliberat de un furnizor de servicii de certificare acreditat, în înţelesul legii nr. 455/2001 privind semnătura electronică.

[9] Legea nr. 455 din 18 iulie 2001 privind semnătura electronică, publicată în MO 429 din data de 31 iulie 2001.

➢ Documente Adobe Acrobat (ca şi în cazul Microsoft Office Word, însă superioare din punct de vedere al aspectului şi al securităţii sau integrităţii informaţiilor);

➢ Fotografii digitale (constatări, mostre, comandă de produse etc.);

➢ Programe expert de gestiune a documentelor (documente ale administraţiei publice centrale şi locale, documente care urmează să fie arhivate în cadrul arhivelor electronice din cadrul unor Data Centre etc.);

➢ Documente rezultate din prelucrarea datelor contabile şi fiscale (declaraţii de impunere, documente de plată către Bugetul de Stat etc.)

Întocmirea şi transmiterea documentelor financiar-contabile în format electronic presupune competenţă şi responsabilitatea din partea profesionistului contabil din sectorul contabil public. Răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilităţii revine conform legii contabilităţii nr. 82/1991, republicată:

➢ Administratorului;

➢ Ordonatorului de credite;

➢ Altei persoane care are obligaţia gestionării unităţii respective.

Responsabilităţile ce revin personalului instituţiei cu privire la utilizarea sistemului informatic de prelucrare automată a datelor se stabilesc prin regulamente interne. Instituţiile publice au obligaţia păstrării în arhiva lor a registrelor de contabilitate, a celorlalte documente contabile, precum şi a documentelor justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate. Aceste documente justificative pot fi păstrate după editarea lor cu ajutorul sistemelor informatice. În condiţiile conducerii contabilităţii cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, fiecare operaţiune economico-financiară se va înregistra prin articole contabile, în mod cronologic, după data de întocmire sau de intrare a documentelor în unitate. În această situaţie, Registrul-jurnal se editează lunar, iar paginile vor fi numerotate pe măsura editării lor.

Răspunderea pentru arhivarea documentelor financiar-contabile revine ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligaţia gestionării unităţii beneficiare.

Registrele de contabilitate şi documentele justificative şi contabile se pot arhiva, în baza unor contracte de prestări servicii, cu titlu oneros, de către alte persoane juridice române, care dispun de condiţii corespunzătoare.

Termenul de păstrare a registrelor şi documentelor justificative şi contabile este de 5 ani[10] cu începere de la data încheierii exerciţiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, cu excepţia ştatelor de salarii care se păstrează timp de 50 de ani. Situaţiile financiare anuale se păstrează timp de 50 de ani. În caz de încetare a activităţii, instituţiile publice predau documentele la arhivele statului *sau* la arhivele militare, după caz.

Din punct de vedere al bazei de date, trebuie să existe posibilitatea reconstituirii în orice moment a conţinutului registrelor, jurnalelor şi altor documente

[10] Legea nr. 259/2007 pentru modificarea şi completarea Legii contabilităţii nr. 82/1991.

financiar-contabile. Exercițiul financiar reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situațiile financiare anuale şi, de regulă, coincide cu anul calendaristic. Durata exercițiului financiar este de 12 luni.

Exercițiul financiar începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie, cu excepția primului an de activitate, când acesta începe la data înființării instituției publice, potrivit legii.

Concluzii:

Instituțiile publice utilizează documente comune cu cele ale agenților economici, dar şi documente specifice sistemului bugetar, cum ar fi: cererea pentru deschidere de credite, dispoziția bugetară, fişa pentru operații bugetare. Registrele contabile obligatorii sunt: Registrul-jurnal, Registrul-inventar şi Cartea mare.

Acestea se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora şi se prezintă în mod ordonat şi astfel completate încât să permită, în orice moment, identificarea şi controlul operațiunilor contabile efectuate. Registrele de contabilitate se pot prezenta sub forma de registru, foi volante sau listări informatice, după caz.

Planul de conturi este rezultatul procesului de armonizare contabilă cu practicile contabile ale agenților economici, precum şi cu cerințele de armonizare contabilă europeană.

Potrivit reglementărilor existente în domeniul finanțelor publice şi a contabilității, art.2, al.11 din Legea contabilității nr. 82/1991, precum şi a prevederilor OMFP nr. 1719/2005, contabilitatea publică cuprinde:

- *contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor bugetare*, care să reflecte încasarea veniturilor şi plata cheltuielilor aferente exercițiului bugetar;
- *contabilitatea trezoreriei statului*;
- *contabilitatea generală* bazată pe principiul constatării drepturilor şi obligațiilor, care să reflecte evoluția situației financiare şi patrimoniale, precum şi excedentul sau deficitul patrimonial;
- *contabilitatea destinată analizării costurilor* programelor aprobate.

3. CONTABILITATEA FINANȚĂRII ŞI A MIJLOACELOR BĂNEŞTI

Structura capitolului:

3.1. Considerații generale privind finanțări, subvenții, transferuri

3.2. Contabilitatea finanțării din bugetul de stat, bugetele locale şi fondurile speciale

3.2.1. Contabilitatea finanțării din bugetul de stat

3.2.2. Contabilitatea finanțării din bugetele locale

3.2.3. Contabilitatea finanțării din fondul național unic de asigurări sociale de sănătate

3.2.4. Contabilitatea finanțării din fonduri externe nerambursabile (PHARE; ISPA; SAPARD)

3.3. Contabilitatea mijloacelor băneşti

Obiectivul capitolului:

Obiectivul acestui capitol îl constituie aprofundarea contabilității finanțării instituțiilor publice şi a particularităților privind mijloacele băneşti la nivelul instituțiilor publice. Instituțiile publice beneficiază de finanțare de la bugetul central, bugetele locale sau fondurile speciale. De cele mai multe ori, instituțiile publice recurg şi la autofinanțare, sau primesc donații sau sponsorizări. O modalitate mai modernă de finanțare o constituie finanțare pe bază de programe, iar această finanțare se apreciază a fi considerabilă după aderarea României la Uniunea Europeană. România participă şi beneficiază, de asemenea de asistență prin intermediul mai multor programe Phare multi-țară şi orizontable, precum TAIEX (Biroul de Asistență Tehnică pentru Schimbul de Informații), Facilitatea de finanțare a întreprinderilor mici şi mijlocii, SIGMA (Sprijin pentru Îmbunătățirea Guvernării şi a Managementului Public), Programul privind Securitatea Nucleară şi Programul Phare pentru micro-proiecte. Schemele de finanțare nerambursabilă (grant-urile) din bugetul Uniunii Europene sunt destinate entităților publice (autorități publice locale, instituții publice) şi/sau private (IMM-uri, persoane fizice), în funcție de specificul fiecărui program.

Concepte-cheie: *finanțare pe bază de programe, finanțare de la buget, finanțare externă, contabilitatea angajamentelor.*

3.1. Considerații generale privind finanțări, subvenții, transferuri

Potrivit prevederilor Legii privind finanțele publice nr. 500/2002, finanțarea instituțiilor publice se asigură astfel:

– integral din bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după caz;

– din venituri proprii şi subvenţii acordate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după caz;

– integral din venituri proprii.

Creditele deschise pe seama ordonatorilor principali de credite finanţaţi din bugetul de stat şi bugetele locale se evidenţiază în conturi în afara bilanţului. De asemenea, creditele repartizate de către ordonatorii principali de credite pe seama instituţiilor publice subordonate se evidenţiază în conturi în afara bilanţului. Potrivit legii contabilităţii, contabilitatea instituţiilor publice asigură înregistrarea plăţilor de casă şi a cheltuielilor efective, pe subdiviziunile clasificaţiei bugetare, potrivit bugetului aprobat.

Plăţile efectuate din contul de finanţare bugetară sau din contul de disponibil pentru bunurile aprovizionate, lucrările executate şi serviciile prestate, reprezintă plăţi de casă. În această categorie se includ şi serviciile efectuate prin casierie, în conformitate cu prevederile legale în vigoare. Totodată, instituţiile publice pot avea şi alte surse de finanţare, respectiv: fonduri externe nerambursabile, disponibilul trezoreriei sau efectuarea de compensări, pe baza unor acte normative speciale. Această grupă cuprinde următoarele surse de finanţare:

– finanţare de la buget (contul 770);
– finanţarea în baza unor acte normative speciale (contul 771);
– venituri din subvenţii (contul 772);
– venituri din alocaţii bugetare cu destinaţie speciale (contul 773);
– finanţarea din fonduri externe nerambursabile (contul 774).

Instituţiile publice care încasează venituri pentru bugetul de stat, bugetele locale sau bugetul asigurărilor sociale de stat, după caz, au obligaţia să vireze veniturile respective la capitolele şi subcapitolele de venituri ale bugetelor cărora acestea se cuvin.

Ministerele, celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale, alte autorităţi publice, instituţii publice autonome, precum şi instituţii din subordinea acestora, ai căror conducători au calitatea de ordonatori de credite, organizează şi conduc contabilitatea drepturilor constatate şi a veniturilor încasate, precum şi a angajamentelor şi a plăţilor efectuate, potrivit bugetului aprobat.

Unităţile administrativ-teritoriale, instituţiile şi serviciile publice de subordonare locală, care au personalitate juridică şi ai căror conducători au calitatea de ordonator de credite, organizează şi conduc contabilitatea drepturilor constatate şi a veniturilor încasate, precum şi a angajamentelor şi a plăţilor efectuate, potrivit bugetului aprobat.

Instituţiile publice cu personalitate juridică, finanţate din bugetul asigurărilor sociale de stat, ai căror conducători au calitatea de ordonator de credite, organizează şi conduc contabilitatea drepturilor constatate şi a veniturilor încasate, precum şi a angajamentelor şi a plăţilor efectuate, potrivit bugetului aprobat.

Reflectarea unitară în contabilitate a cheltuielilor efectuate de instituţiile publice pe articolele şi aliniatele prevăzute în Clasificaţia economică, se asigură cu

ajutorul „Îndrumarului" elaborat de către ordonatorii principali de credite, cu aprobarea Ministerului Finanțelor Publice.

Conturile de venituri şi finanțări se închid la sfârşitul perioadei în vederea stabilirii rezultatului patrimonial. Prin perioadă se înțelege anul bugetar, aşa cum este denumit în Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, an bugetar care se suprapune cu anul calendaristic.

3.2. **Contabilitatea finanțării din bugetul de stat, bugetele locale şi fondurile speciale**

3.2.1. *Contabilitatea finanțării din bugetul de stat*

Instituțiile publice sunt finanțate în fiecare an de la buget pe seama *creditelor bugetare aprobate* prin bugetul de venituri şi cheltuieli. în mod corespunzător căile de finanțare a instituțiilor de la buget sunt diferite în funcție de subordonarea lor. Din punct de vedere al subordonării există instituții publice de subordonare centrală şi instituții publice de subordonare locală.

În contabilitatea finanțării se identifică trei conturi specifice, care reflectă modul în care creditele bugetare sunt aprobate, repartizate şi utilizate pentru nevoi proprii:

8060 „Credite bugetare aprobate"
8061 „Credite deschise de repartizat"
8062 „Credite deschise pentru nevoi proprii"

Pentru înregistrarea creditelor bugetare aprobate, instituțiile folosesc contul în afara bilanțului **8060 „Credite bugetare aprobate**". Acest cont ține evidența creditelor bugetare aprobate de la buget trimestrial. În debitul contului se înregistrează la începutul fiecărui trimestru alocările de credite pe baza repartizării trimestriale, precum şi suplimentările efectuate în cursul trimestrului. În creditul contului se înregistrează diminuările sau anulările de credite efectuate în cursul trimestrului respectiv. Soldul contului la finele trimestrului sau la finele anului reprezintă valoarea creditelor bugetare aprobate până la finele perioadei respective.

Exemplu:

La începutul trimestrului III 2007 s-au înregistrat alocări de credite în valoare de 20.000.000 Ron de la buget. Pe parcursul trimestrului se majorează creditul bugetar cu 2.000.000 Ron, iar la sfârşitul trimestrului III 2007 se retrage din creditul aprobat suma de 2.000.000 Ron.

Debit 8060	20.000.000 Ron
Debit 8060	2.000.000 Ron
Credit 8060	2.000.000 Ron

Spre deosebire de acest cont care reflectă volumul total de credite aprobat, ordonatorii principali şi secundari organizează evidența creditelor deschise în

vederea repartizării lor instituțiilor subordonate. Pentru aceasta se foloseşte contul în afara bilanțului **8061 „Credite deschise de repartizat**". Acest cont funcționează în mod diferit pentru ordonatorii principali față de cei secundari.

Astfel, pentru ordonatorii principali, în debitul contului se înregistrează creditele deschise pentru a fi repartizate ordonatorilor subordonați, precum şi creditele retrase de la aceştia, iar în creditul contului se înregistrează sumele efectiv repartizate subordonaților, precum şi creditele retrase.

Pentru ordonatorii secundari, în debitul contului se înregistrează sumele repartizate de ordonatorul principal spre a fi repartizate de acesta ordonatorului terțiar, precum şi creditele retrase ordonatorului terțiar. În creditul contului se înregistrează creditul repartizat ordonatorului terțiar, precum şi creditele retrase de ordonatorul principal.

Exemplu:

Un ordonator de credite principal repartizează credite în valoare de 20.000.000 Ron ordonatorului secundar. În cursul perioadei acesta retrage din valoarea creditului suma de 5.000.000 Ron.

Debit	8061	20.000.000 Ron
Credit	8061	20.000.000 Ron
Debit	8061	5.000.000 Ron

Creditele deschise de la buget pentru cheltuieli proprii sunt evidențiate în contabilitatea ordonatorilor principali, secundari şi terțiari cu ajutorul contului **8062 „Credite deschise pentru nevoi proprii**".

În debitul contului sunt evidențiate la nivelul ordonatorilor principali de credite creditele deschise pe baza cererii de deschidere, iar la ordonatorii secundari şi terțiari creditele repartizate pe baza dispoziției bugetare. În creditul contului sunt evidențiate creditele retrase sau anulate.

Exemplu:

Un ordonator principal de credite înregistrează credite deschise însumând 100.000.000 Ron pentru cheltuieli proprii, la începutul trimestrului I 2007. În cursul anului se retrag credite însumând 30.000.000 Ron.

Debit	8062	100.000.000 Ron
Credit	8062	30.000.000 Ron

Finanțarea propriu-zisă se evidențiază cu ajutorul conturilor din grupa 77 „*Finanțări, alocații bugetare cu destinație specială, fonduri cu destinație specială*". În cadrul acestei grupe finanțarea de la buget este reflectată de contul 770 „**Finanțare de la buget**".

Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II :

7701 „Finanțarea de la bugetul de stat";

7702 „Finanțarea de la bugetele locale";

7703 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat";

7704 „Finanțarea din bugetul asigurărilor pentru şomaj";

7705 „Finanțarea din bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate".

Contul 7701 „**Finanțare de la bugetul de stat**" este utilizat de către toți ordonatorii de subordonare centrală pentru a ține evidența plăților nete de casă efectuate din credite bugetare deschise sau repartizate pentru realizarea prevederilor bugetare. Are funcțiune contabilă de pasiv.

În **creditul** contului se înregistrează sumele plătite, iar în **debit,** sumele recuperate din finanțarea anului curent reprezentând reconstituirea creditelor bugetare (avansuri recuperate sau sume neutilizate în totalitate din cele ridicate din cont, sume recuperate din imputații ce privesc exercițiul bugetar curent etc.). În **debit**, se înregistrează, la sfârşitul perioadei totalitatea plăților nete efectuate pentru închiderea contului prin creditul contului de rezultat patrimonial.

Soldul creditor al contului, înaintea operațiunii de închidere reprezintă totalul plăților efectuate. La sfârşitul perioadei, contul nu prezintă sold. Contabilitatea analitică se ține pe fiecare sursă de finanțare pe structura clasificației bugetare.

Exemplu:

O instituție publică primeşte finanțare de la buget în sumă 100.000 Ron. În cursul lunii au loc următoarele operațiuni:

– *Înregistrare achiziție carnete de numerar de la bancă sau alte valori;*

532	=	7701	20.000 lei
Alte valori		*Finanțare de la bugetul de stat*	

– *Înregistrarea sumelor plătite furnizorului pentru prestări de servicii, executări de lucrări, livrări de materiale;*

401	=	7701	80.000 lei
Furnizori		*Finanțare de la bugetul de stat*	

– *Închiderea contului de finanțare;*

7701	=	*121*	100.000 lei
Finanțare de la bugetul de stat		*Rezultatul patrimonial*	

3.2.2. *Contabilitatea finanțării din bugetele locale*

Finanțarea instituțiilor publice din administrația publică locală se asigură astfel:

- Integral din bugetul local, în funcție de subordonare;
- Din venituri proprii şi din subvenții acordate de la bugetul local;
- Integral din venituri proprii.

Potrivit dispozițiilor legale, fiecare comună, oraş, municipiu, județ şi municipiul Bucureşti întocmesc bugetul propriu în condiții de autonomie. Administrarea bugetelor locale se asigură de către consiliile locale. Funcția de ordonator principal de credite este îndeplinită de către primari sau, după caz, de către preşedintele consiliului județean.

Cheltuielile din bugetele locale se efectuează în limita prevederilor legale, cu repartizarea acestor cheltuieli pe trimestre. Sursele de acoperire a cheltuielilor se realizează din veniturile proprii şi transferurile din bugetul de stat pentru echilibrarea bugetului local respectiv.

Plățile dispuse de ordonatorii de credite se efectuează prin trezorerie, numai după deschiderea creditelor bugetare din bugetul local respectiv.

Pentru a se derula efectuarea plăților, cu ocazia deschiderii creditelor din bugetul local, ordonatorii de credite trebuie să stabilească lunar cheltuielile ce urmează a se efectua din bugetul propriu. Ca urmare, se va ține cont de cheltuielile aprobate prin bugetul local, necesarul de cheltuieli, veniturile proprii şi transferurile din bugetul de stat pentru echilibrare, din care se acoperă plățile respective.

Ordonatorul principal de credite determină volumul creditelor bugetare în limita cărora urmează să se efectueze plăți prin trezorerie, atât pentru activitatea proprie, cât şi pentru instituțiile proprii din subordine.

Pentru a stabili necesarul de credite care urmează a se deschide pentru luna respectivă, fiecare ordonator de credite principal va întocmi o Comunicare de deschidere a creditelor. Acest document se întocmeşte în două exemplare, la nivelul fiecărui capitol de cheltuieli aprobat în bugetul local şi se prezintă până în ziua de 20 a fiecărei luni, pentru creditele aferente lunii următoare. Ulterior, acest document se prezintă compartimentului de coordonare a bugetului local din cadrul trezoreriei, care verifică şi analizează:

– încadrarea creditelor bugetare deschise în prevederile bugetelor locale aprobate anual, cu repartizarea pe trimestre. Cu această ocazie se verifică şi dacă aceste credite au acoperire din veniturile proprii şi subvențiile ce urmează a fi alocate de la bugetul de stat în completarea veniturilor proprii pentru luna respectivă;

– dacă creditele bugetare deschise se încadrează în prevederile aprobate prin bugetul local.

Finanțarea de la bugetul local se evidențiază cu ajutorul contului 7702 „Finanțarea de la bugetele locale”, cont de pasiv utilizat pentru înregistrarea plăților nete, după aceleaşi reguli ca şi în cazul finanțării de la bugetul de stat.

Contul 7702 „**Finanțarea de la bugetele locale**” este utilizat de către toți ordonatorii de subordonare locală pentru a ține evidența plăților nete de casă efectuate din credite bugetare deschise sau repartizate pentru realizarea prevederilor bugetare. Are funcțiune contabilă de pasiv.

În **creditul** contului se înregistrează sumele plătite, iar în **debit,** sumele recuperate din finanțarea anului curent reprezentând reconstituirea creditelor bugetare (avansuri recuperate sau sume neutilizate în totalitate din cele ridicate din cont, sume recuperate din imputații ce privesc exercițiul bugetar curent etc.). În

debit, se înregistrează, la sfârşitul perioadei, totalitatea plăților nete efectuate pentru închiderea contului prin creditul contului de rezultat patrimonial.

Soldul creditor al contului, înaintea operațiunii de închidere, reprezintă totalul plăților efectuate. La sfârşitul perioadei, contul nu prezintă sold. Contabilitatea analitică se ține pe fiecare sursă de finanțare pe structura clasificației bugetare.

Exemplu:

O instituție publică prezintă următoarele operațiuni pe parcursul perioadei:
1. Ridicare numerar de la trezorerie în sumă de 10.000 Ron

53111	=	7702	10.000 Ron
Casa în lei		*Finanțare de la bugetele locale*	

2. Plată furnizori în sumă de 5.000 Ron

401	=	7702	5.000 Ron
Furnizori		*Finanțare de la bugetele locale*	

3. Achitare datorii față de bugetul de stat 1.000 Ron

4481	=	7702	1.000 Ron
Alte datorii față de buget		*Finanțare de la bugetele locale*	

4. Închiderea contului de finanțare

7702	=	121.02	16.000 Ron
Finanțare de la bugetele locale		*Rezultatul patrimonial – bugetul local*	

O particularitate a finanțării din bugetele locale o constituie încasarea din creanțe bugetare. Cu aceste sume se majorează creditele bugetare ale bugetului local, iar fondurile se vor utiliza potrivit destinațiilor stabilite. În contabilitatea instituțiilor se utilizează contul 464 „Creanțe ale bugetului local". Cu ajutorul acestui cont unitățile administrativ-teritoriale țin evidența creanțelor bugetului local, potrivit dispozițiilor legale. Contul 464 „Creanțe ale bugetului local" este un cont de activ. În debitul contului se înregistrează creanțele bugetului local reprezentând obligațiile contribuabililor, persoane fizice sau juridice, iar în credit se înregistrează stingerea creanțelor bugetului local, potrivit legii. Soldul debitor al contului reprezintă creanțe ale bugetului local existente la un moment dat.

Contul 464 „Creanțe ale bugetului local" se debitează prin creditul conturilor:

4672 „Creditori ai bugetului local"

– cu sumele de compensat sau de restituit la cererea contribuabililor sau din oficiu, potrivit dispozițiilor legale, reprezentând sume plătite în plus față de obligația fiscală ca urmare a unei erori de calcul, aplicarea eronată a prevederilor legale sau prin hotărâri ale organelor judiciare sau altor organe competente.

730 „Impozit pe venit, profit şi câştiguri din capital de la persoane juridice”

– cu sumele reprezentând creanțe bugetare provenite din contribuții la bugetul local datorate de persoane juridice, pe baza titlurilor de creanță sau a altor documente legale (pe structura clasificației bugetare);

– cu sumele reprezentând majorarea creanțelor cu dobânzile şi penalitățile de întârziere din contribuții la bugetul local datorate de persoane juridice (pe structura clasificației bugetare);

– cu sumele reprezentând majorarea creanțelor provenite din contribuții la bugetul local datorate de persoane juridice, pe baza actelor de control sau a altor documente legale;

– cu sumele reprezentând bonificația acordată potrivit hotărârii consiliului local pentru plata cu anticipație a unor impozite datorate pentru întregul an (în roşu);

– cu sumele compensate la cerere sau din oficiu a creanțelor bugetare pe structura clasificației bugetului local (operațiune în roşu);

– cu sumele reprezentând creanțe bugetare provenite din contribuții la bugetul local datorate de persoane juridice, stinse urmare a procedurii de executare silită (operațiune în roşu).

732 „Alte impozite pe venit, profit şi câştiguri din capital”

– cu sumele reprezentând creanțe bugetare provenite din contribuții la bugetul local datorate, pe baza titlurilor de creanță sau a altor documente legale (pe structura clasificației bugetare);

– cu sumele reprezentând majorarea creanțelor cu dobânzile şi penalitățile de întârziere din contribuții la bugetul local datorate (pe structura clasificației bugetare);

– cu sumele reprezentând majorarea creanțelor provenite din contribuții la bugetul local datorate, pe baza actelor de control sau a altor documente legale;

– cu sumele compensate la cerere sau din oficiu a creanțelor bugetare pe structura clasificației bugetului local (operațiune în roşu);

– cu sumele reprezentând creanțe bugetare provenite din contribuții la bugetul local datorate, stinse urmare a procedurii de executare silită (operațiune în roşu).

734 „Impozite şi taxe pe proprietate”

– cu sumele reprezentând creanțe bugetare provenite din contribuții la bugetul local datorate, pe baza titlurilor de creanță sau a altor documente legale (pe structura clasificației bugetare);

– cu sumele reprezentând majorarea creanțelor cu dobânzile şi penalitățile de întârziere din contribuții la bugetul local (pe structura clasificației bugetare);

– cu sumele reprezentând majorarea creanțelor provenite din contribuții la bugetul local datorate, pe baza actelor de control sau a altor documente legale;

– cu sumele compensate la cerere sau din oficiu a creanțelor bugetare pe structura clasificației bugetului local (operațiune în roşu);

– cu sumele reprezentând creanțe bugetare provenite din contribuții la bugetul local datorate, stinse urmare a procedurii de executare silită (operațiune în roşu).

735 „Impozite şi taxe pe bunuri şi servicii”

– cu sumele reprezentând creanțe bugetare provenite din contribuții la bugetul local datorate, pe baza titlurilor de creanță sau a altor documente legale (pe structura clasificației bugetare);

– cu sumele reprezentând majorarea creanțelor cu dobânzile şi penalitățile de întârziere din contribuții la bugetul local datorate (pe structura clasificației bugetare);

– cu sumele reprezentând majorarea creanțelor provenite din contribuții la bugetul local datorate, pe baza actelor de control sau a altor documente legale;

– cu sumele compensate la cerere sau din oficiu a creanțelor bugetare pe structura clasificației bugetului local (operațiune în roşu);

– cu sumele reprezentând creanțe bugetare provenite din contribuții la bugetul local datorate, stinse urmare a procedurii de executare silită (operațiune în roşu).

739 „Alte impozite şi taxe fiscale”

– cu sumele reprezentând creanțe bugetare provenite din contribuții la bugetul local datorate, pe baza titlurilor de creanță sau a altor documente legale (pe structura clasificației bugetare);

– cu sumele reprezentând majorarea creanțelor cu dobânzile şi penalitățile de întârziere din contribuții la bugetul local datorate (pe structura clasificației bugetare);

– cu sumele reprezentând majorarea creanțelor provenite din contribuții la bugetul local datorate, pe baza actelor de control sau a altor documente legale;

– cu sumele compensate la cerere sau din oficiu a creanțelor bugetare pe structura clasificației bugetului local (operațiune în roşu);

– cu sumele reprezentând creanțe bugetare provenite din contribuții la bugetul local datorate, stinse ca urmare a procedurii de executare silită (operațiune în roşu).

750 „Venituri din proprietate”

– cu sumele reprezentând venituri din proprietate datorate bugetului local, stabilite pe baza documentelor legale (pe structura clasificației bugetare);

– cu sumele reprezentând dobânzi, penalități de întârziere calculate potrivit legii;

– cu sumele reprezentând dividende aferente acțiunilor pe termen mediu şi lung, dobândite ca urmare a conversiei în acțiuni a creanțelor bugetare;

– cu sumele compensate la cerere sau din oficiu a creanțelor bugetare pe structura clasificației bugetului local (operațiune în roşu).

751 „Venituri din vânzări de bunuri şi servicii”

– cu sumele reprezentând venituri din vânzări de bunuri şi servicii datorate bugetului local (pe structura clasificației bugetare);

– cu sumele reprezentând taxe speciale constituite, potrivit legii;

– cu sumele compensate la cerere sau din oficiu a creanțelor bugetare pe structura clasificației bugetului local (operațiune în roşu).

Contul 464 „Creanțe ale bugetului local” se creditează prin debitul conturilor:

117 „Rezultatul reportat”

– cu sumele stinse prin scutire, anulare, prescripție şi alte modalități prevăzute de lege, reprezentând creanțe ale bugetului local, dacă veniturile provin din anii precedenți.

4672 „Creditori ai bugetului local”

– cu sumele de compensat, care exced creanțele bugetului local, cu obligații de plată viitoare, la solicitarea debitorului sau din oficiu, potrivit legii.

5211 „Disponibil al bugetului local”

– cu sumele încasate prin intermediul trezoreriilor statului, pe structura clasificației bugetului local (pentru veniturile care au la bază declarație fiscală sau decizie emisă de organul fiscal).

531 „Casa”

– cu sumele încasate în numerar, pe structura clasificației veniturilor bugetului local.

550 „Disponibil din fonduri cu destinație specială”

– cu sumele încasate provenite din dividende aferente titlurilor de participare deținute.

654 „Pierderi de creanțe şi debitori diverşi”

– cu sumele reprezentând creanțe ale bugetului local neîncasate, potrivit legii.

730 „Impozit pe venit, profit şi câştiguri din capital de la persoane juridice”

– cu sumele stinse prin scutire, anulare şi alte modalități prevăzute de lege, reprezentând creanțe ale bugetului local, dacă veniturile provin din anul curent (operațiunea se poate înregistra şi 464=730 în roşu).

732 „Alte impozite pe venit, profit şi câştiguri din capital”

– cu sumele stinse prin scutire, anulare şi alte modalități prevăzute de lege, reprezentând creanțe ale bugetului local, dacă veniturile provin din anul curent (operațiunea se poate înregistra şi 464=732 în roşu).

734 „Impozite şi taxe pe proprietate”

– cu sumele stinse prin scutire, anulare şi alte modalități prevăzute de lege, reprezentând creanțe ale bugetului local, dacă veniturile provin din anul curent (operațiunea se poate înregistra şi 464=734 în roşu).

735 „Impozite şi taxe pe bunuri şi servicii”

– cu sumele stinse prin scutire, anulare şi alte modalități prevăzute de lege, reprezentând creanțe ale bugetului local, dacă veniturile provin din anul curent (operațiunea se poate înregistra şi 464=735 în roşu).

739 „Alte impozite şi taxe fiscale”

– cu sumele stinse prin scutire, anulare şi alte modalități prevăzute de lege, reprezentând creanțe ale bugetului local, dacă veniturile provin din anul curent (operațiunea se poate înregistra şi 464=739 în roşu).

750 „Venituri din proprietate"

– cu sumele stinse prin scutire, anulare şi alte modalităţi prevăzute de lege, reprezentând creanţe ale bugetului local, dacă veniturile provin din anul curent (operaţiunea se poate înregistra şi 464=750 în roşu).

751 „Venituri din vânzări de bunuri şi servicii"

– cu sumele stinse prin scutire, anulare şi alte modalităţi prevăzute de lege, reprezentând creanţe ale bugetului local, dacă veniturile provin din anul curent (operaţiunea se poate înregistra şi 464=751 în roşu).

În contabilitatea instituţiilor au loc următoarele înregistrări:

1. Încasarea veniturilor bugetului pe structura clasificaţiei veniturilor bugetului local prin casierie, inclusiv dobânzi şi penalităţi:

5311 = 464 - cu sumele încasate
Casa în lei *Creanţe ale bugetului local*

2. Depunerea sumelor în contul de trezorerie

5211 = 5311 - cu sumele depuse
Disponibil al bugetului local *Casa în lei*

3. Încasarea veniturilor bugetului pe structura clasificaţiei veniturilor bugetului local prin intermediul trezoreriilor

5211 = 464 - cu sumele încasate
Disponibil al bugetului local *Creanţe ale bugetului local*

4. Înregistrarea creanţelor bugetelor locale

464 = % - cu sumele înregistrate
Creanţe ale bugetului local
grupa 73 *Venituri fiscale*
Grupa 75 *Venituri nefiscale*

5. Înregistrarea, la cererea debitorului, sau din oficiu, a sumelor de restituit plătite în plus faţă de obligaţia fiscală

464 = 4672 - cu sumele de restituit
Creanţe ale bugetului local *Creditori ai bugetului local*

6. Restituirea, la cererea debitorului, sau din oficiu, a sumelor plătite în plus faţă de obligaţia fiscală

4672 = 5211 - cu sumele de restituit
Creditori ai bugetului local *Disponibil al bugetului local*

Exemplu:

Pentru modernizarea infrastructurii locale, Consiliul local a aprobat contractarea unui împrumut pe termen scurt în sumă de 2.000.000 Ron, pentru reabilitarea rețelelor de alimentare cu apă în municipiu.

Lucrările de investiții încep şi constructorul, conform prevederilor contractuale, solicită un avans de 25% din valoarea totală a contractului.

Rezolvare:

1. Avansul este plătit din creditul contractat, prin trageri din împrumutul intrat în contul de disponibil:

- 5161 = 162 500.000 Ron
  Disponibil în lei din împrumuturi interne şi externe contractate de autoritățile administrației publice = *Împrumuturi interne şi externe contractate de autoritățile administrației publice*

2. Acordarea avansului conform contractului, din contul de disponibil:

- 232 = 5161 500.000 Ron
  Avansuri acordate pentru active fixe corporale = *Disponibil în lei din împrumuturi interne şi externe contractate de autoritățile administrației publice*

3. Trageri din împrumut şi plata furnizorilor din contul de disponibil, conform situațiilor de lucrări, în sumă de 500.000 Ron:

- 5161 = 162 500.000 Ron
  Disponibil în lei din împrumuturi interne şi externe contractate de autoritățile administrației publice = *Împrumuturi interne şi externe contractate de autoritățile administrației publice*

- 404 = 5161 500.000 Ron
  Furnizori de active fixe = *Disponibil în lei din împrumuturi interne şi externe contractate de autoritățile administrației publice*

4. Constructorul prezintă, după 3 luni situații definitive de lucrări în valoare de 1.500.000 Ron, fiind necesară operațiunea de regularizare a avansurilor:

- 404 = 232 500.000 Ron
  Furnizori de active fixe = *Avansuri acordate pentru active fixe corporale*

➢ 404 = 162 1.000.000 Ron
Furnizori de active fixe — *Împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice*

5. Rambursarea împrumutului la scadenţă, conform graficului în sumă de 50.000 lunar, iar dobânda aferentă împrumutului este de 5.100 lei:

➢ 162 = 7702 50.000 Ron
Împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice — *Finanţarea de la bugetele locale*

➢ 666 = 7702 5.100 Ron
Cheltuieli privind dobânzile — *Finanţarea de la bugetele locale*

6. Plata unor comisioane aferente împrumutului, în sumă de 1.000 lei:

➢ 627 = 7702 1.000 Ron
Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate — *Finanţarea de la bugetele locale*

3.2.3. *Contabilitatea finanţării din fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate*

Asigurările sociale de sănătate reprezintă principalul sistem de finanţare a ocrotirii şi promovării sănătăţii populaţiei care asigură acordarea unui pachet de servicii de bază. Constituirea fondului se face din contribuţia de asigurări sociale de sănătate suportată de asiguraţi, de persoane fizice şi juridice care angajează personal salariat, din subvenţii de la bugetul de stat, precum şi alte surse – donaţii, sponsorizări, dobânzi, potrivit legii.

Finanţarea din fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate se realizează cu ajutorul conturilor specifice sistemului de asigurări sociale. Astfel, pentru evidenţa disponibilului se utilizează contul 571 „Disponibil din Fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate”.

Cu ajutorul acestui cont, casele de asigurări de sănătate şi Casa Naţională de Asigurări de Sănătate ţin evidenţa disponibilităţilor bugetului asigurărilor sociale de sănătate, urmare veniturilor încasate şi plăţilor efectuate prin conturile deschise la unităţile trezoreriei statului.

Contul 571 „Disponibil din Fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate” este un cont **bifuncţional. În debitul** contului se înregistrează încasările reprezentând veniturile bugetului asigurărilor sociale de sănătate pe structura clasificaţiei bugetare conform prevederilor legale, iar în **credi**t, sume restituite sau plătite din bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate**.**

Soldul debitor al contului reprezintă disponibilităţile bugetului Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate aflate la trezoreria statului. Disponibilităţile de la sfârşitul anului se utilizează pentru restituirea subvenţiilor primite de la bugetul de stat.

Soldul creditor al contului, reprezintă sumele cu care cheltuielile exced veniturile la nivelul caselor de asigurări de sănătate şi Casei Naţională de Asigurări de Sănătate.

Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

5711 „Disponibil din veniturile curente ale Fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate"

5712 „Rezultatul execuţiei bugetare din anul curent"

5713 „Rezultatul execuţiei bugetare din anii precedenţi"

Contul 5711 „Disponibil din veniturile curente ale Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate" se **debitează** prin creditul conturilor:

260 „Titluri de participare"

– cu sumele încasate reprezentând valoarea contabilă a titlurilor de participare vândute;

– cu diferenţele favorabile dintre valoarea contabilă a titlurilor de participare şi preţul de cesiune.

4665 „Creanţe ale bugetului Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate"

– cu sumele încasate prin intermediul trezoreriilor provenite din creanţe, detaliate pe structura clasificaţiei bugetului Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate.

4675 „Creditori ai bugetului Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate"

– cu sumele încasate în contul de disponibil fără existenţa unui titlu de creanţă, ce urmează a se restitui contribuabilului.

5712 „Rezultatul execuţiei bugetare din anul curent"

– la sfârşitul anului, cu soldul creditor al contului de disponibil al bugetului Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate.

531 „Casa"

– cu sumele încasate în numerar reprezentând venituri ale bugetului Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate depuse la trezorerie.

7469 „Alte contribuţii ale altor persoane pentru asigurări sociale"

– cu sumele încasate în contul deschis la trezoreria statului, reprezentând încasări din alte surse aferente bugetului Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate.

750 „Venituri din proprietate"

– cu sumele încasate reprezentând venituri din proprietate aferente Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate pe structura clasificaţiei bugetului Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate.

7514 „Diverse venituri”

– cu sumele încasate în contul deschis la trezoreria statului, reprezentând încasări din diverse venituri aferente bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.

7515 „Transferuri voluntare, altele decât subvențiile (donații, sponsorizări)”

– cu sumele încasate în contul deschis la trezoreria statului, reprezentând încasări din donații, sponsorizări şi alte transferuri voluntare pentru bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.

766 „Venituri din dobânzi”

– cu sumele încasate în contul deschis la trezoreria statului, reprezentând dobânzi aferente bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.

772 „Venituri din subvenții”

– cu sumele reprezentând subvenții primite de la bugetul de stat şi de la alte administrații la nivelul caselor de asigurări de sănătate.

Contul 5711 „Disponibil din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate” se **creditează** prin debitul conturilor:

4675 „Creditori ai bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate”

– cu sumele restituite la cererea contribuabililor sau din oficiu, încasate eronat, fără existența unor titluri de creanță, plătite în plus față de obligația fiscală, ca urmare a unei erori de calcul, ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale, stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare sau a altor organe competente potrivit legii;

– cu sumele virate către alte bugete, în urma compensării;

– cu sumele reprezentând dobânzi plătite contribuabililor pentru sumele restituite după termenul legal de plată.

527 „Disponibil din fondul de rezervă constituit conform Ordonanței Guvernului nr. 150/2002”

– la sfârşitul anului, cu sumele reprezentând fond de rezervă, constituit potrivit legii.

5712 „Rezultatul execuției bugetare din anul curent”

– la sfârşitul anului, cu soldul debitor al contului venituri ale bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.

7453 „Contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale de sănătate”

– cu sumele destinate stimulării personalului constituite potrivit legii.

7463 „Contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale de sănătate”

– cu sumele destinate stimulării personalului constituite potrivit legii.

7469 „Alte contribuții ale altor persoane pentru asigurări sociale”

– cu sumele destinate stimulării personalului constituite potrivit legii.

7705 „Finanțarea din bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate”

– la sfârşitul perioadei cu totalul plăților nete de casă efectuate.

În contabilitatea instituțiilor au loc următoarele înregistrări:

1. Constituirea fondului național unic de asigurări sociale de sănătate

5711	=	7469
Disponibil din veniturile curente ale Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate		*Alte contribuții ale altor persoane pentru asigurări sociale*

sau

5711	=	7514
Disponibil din veniturile curente ale Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate		*Diverse venituri*

sau

5711	=	7515
Disponibil din veniturile curente ale Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate		*Transferuri voluntare, altele decât subvențiile (donații, sponsorizări)*

2. Achiziționare materiale sanitare

3029	=	401
Medicamente şi materiale sanitare		*Furnizori*

3. Consumul de materiale sanitare

6029	=	3029
Cheltuieli privind medicamentele şi materialele sanitare		*Medicamente şi materiale sanitare*

4. Închiderea conturilor de venituri

%	=	121.05
		Rezultatul patrimonial-bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
7469		
Alte contribuții ale altor persoane pentru asigurări sociale		
7514		
Diverse venituri		
7515		
Transferuri voluntare, altele decât subvențiile (donații, sponsorizări)		

5. Închiderea contului de cheltuieli

121.05	=	6029
Rezultatul patrimonial-bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate		*Cheltuieli privind medicamentele şi materialele sanitare*

Exemplu:

1. Se încasează contribuţii la fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate

5711	=	7469	100.000 Ron
Disponibil din veniturile curente ale Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate		*Alte contribuții ale altor persoane pentru asigurări sociale*	

2. Se achiziţionează materiale sanitare în sumă de 5.000 Ron

3029	=	401	5.000 Ron
Medicamente şi materiale sanitare		*Furnizori*	

3. Se dau în consum materiale sanitare

6029	=	3029	5.000 Ron
Cheltuieli privind medicamentele şi materialele sanitare		*Medicamente şi materiale sanitare*	

4. Se închid conturile de venituri

7469	=	121.05	100.000 Ron
Alte contribuții ale altor persoane pentru asigurări sociale		*Rezultatul patrimonial-bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate*	

5. Se închide contul de cheltuieli

121.05	=	6029	5.000 Ron
Rezultatul patrimonial-bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate		*Cheltuieli privind medicamentele şi materialele sanitare*	

3.2.4. *Contabilitatea finanțării din fonduri externe nerambursabile (PHARE; ISPA; SAPARD)*

Programele comunitare reprezintă un set de programe adoptate de către Uniunea Europeană pentru o perioadă de mai mulţi ani, pentru a promova cooperarea între statele membre în diferite domenii specifice legate de politicile Uniunii. Destinate, în principiu exclusiv statelor membre, aceste programe au fost deschise treptat participării ţărilor candidate în scopul de a sprijini pregătirea acestora pentru aderare.

Fiecare țară trebuie să contribuie din resursele proprii al bugetul general al fiecărui program la care participă. Finanțarea pe care o țară o primeşte în cadrul acestor programe depinde de calitatea propunerilor de proiecte depuse de proprii solicitanți, care intră în concurență cu proiectele depuse de solicitanți din toate țările participante la program.

România participă la o serie de programe comunitare, precum Programul Cadru 6 pentru cercetare şi dezvoltare, Leonardo da Vinci, Socrates şi Tineret/Youth – în domeniul educației şi pregătirii profesionale, Egalitatea de gen, Combaterea Excluderii Sociale şi Combaterea discriminării – în mediul social etc.

România participă şi beneficiază, de asemenea de asistență prin intermediul mai multor programe Phare multi-țară şi orizontable, precum TAIEX (Biroul de Asistență Tehnică pentru Schimbul de Informații), Facilitatea de finanțare a întreprinderilor mici şi mijlocii, SIGMA (Sprijin pentru Îmbunătățirea Guvernării şi a Managementului Public), Programul privind Securitatea Nucleară şi Programul Phare pentru micro-proiecte. Schemele de finanțare nerambursabilă (grant-urile) din bugetul Uniunii Europene sunt destinate entităților publice (autorități publice locale, instituții publice) şi/sau private (IMM-uri, persoane fizice), în funcție de specificul fiecărui program.

PHARE a fost creat în anul 1989, pentru a acorda asistență Poloniei şi Ungariei, şi s-a extins treptat, incluzând 13 state partenere (inclusiv România). Din anul 1997, când România a devenit țară candidată la Uniunea Europene, Phare s-a orientat către sprijinirea pregătirii acesteia pentru aderare.

Phare este simbolul **Poland-Hungary Aid for Reconstruction of the Economy,** adică Polonia-Ungaria ajutor pentru Reconstrucția Economiei. Acest program este activ de la 1 ianuarie 2007 pentru următoarele domenii: Mecanismul de protecție civilă, Fiscalis, Vama, Sănătate publică, protecția consumatorului.

ISPA (Instrument for Structural Policies for Pre-Accesion – Instrumentul pentru Politici structurale de Pre-aderare) finanțează proiecte majore de infrastructură:

- În domeniul protecție mediului
- În domeniul transporturilor: dezvoltarea căilor ferate, a şoselelor, a căilor de navigație şi a aeroporturilor.

Banii alocați Românei prin programul comunitar de asistență ISPA, în special dedicat infrastructurii, trebuie cheltuiți până în anul 2010. Până în prezent România a cheltuit numai 18% din bugetul programului ISPA.

SAPARD – sprijină România pentru participarea la Politica Agricolă Comună şi Piața Internă a Uniunii Europene. Programul urmăreşte îmbunătățirea vieții comunităților rurale, crearea unui sector competitiv de producere şi prelucrare a produselor agricole, crearea de locuri de muncă în mediul rural, asigurarea unei dezvoltări durabile a acestor regiuni.

SAPARD (Special Pre-Accession Programme for Agriculture and Rural Development – Programul special de Pre-aderare pentru Agricultură şi Dezvoltare Rurală) finanţează proiecte de investiţii şi infrastructură în diverse domenii din agricultură şi dezvoltarea rurală: agroturism, silvicultură, refacerea drumurilor, creşterea animalelor, sere de flori, activităţi meşteşugăreşti etc.

În conformitate cu prevederile art. 1 alin. (2) din Legea privind finanţele publice nr. 500/2002, fondurile externe nerambursabile fac parte din categoria fondurilor publice. Fondurile externe nerambursabile se cuprind în anexe la bugetele ordonatorilor principali de credite şi se aprobă odată cu acestea.

Instituţiile publice – beneficiari finali ai bunurilor, lucrărilor şi serviciilor finanţate din fonduri externe nerambursabile – vor proceda la înregistrarea în contabilitate a acestora, indiferent de modul de derulare a fondurilor, respectiv prin Oficiul de Plăţi şi Contractare Phare, alte instituţii sau prin conturi proprii de disponibilităţi.

Bunurile achiziţionate, plătite din mai multe surse, se înregistrează în contabilitate, cu întreaga valoare a bunurilor determinată în funcţie de plăţile efectuate din toate sursele, pe baza recepţiei şi a documentelor care atestă intrarea în instituţie a acestora. Sumele reprezentând avansuri şi plăţi intermediare se vor înregistra numai în contabilitatea Oficiului de Plăţi şi Contractare Phare sau a altor agenţii/autorităţi de implementare, nu şi a beneficiarilor finali.

Redăm în continuare înregistrările contabile aferente operaţiunilor derulate:

A. **Înregistrarea în contabilitatea instituţiilor publice – beneficiari finali ai bunurilor, lucrărilor şi serviciilor primite cu titlu gratuit,** dar care au fost plătite de Oficiul de Plăţi şi Contractare Phare sau alte agenţii/autorităţi de implementare, se efectuează astfel:

a) În situaţia în care instituţiile publice primesc fonduri:

– sume de primit de la agenţii/autorităţi de implementare pe baza cererilor de fonduri:

458 *Sume de primit de la agenţii/autorităţi de implementare*	=	774 *Finanţarea din fonduri externe nerambursabile*

– sumele încasate în contul de disponibil:

515 *Disponibil din fonduri externe nerambursabile*	=	458 *Sume de primit de la agenţii/autorităţi de implementare*

– efectuarea plăţilor:

%	=	515 *Disponibil din fonduri externe nerambursabile*
401 *Furnizori*		
404 *Furnizori de active fixe*		

b) În situaţia în care instituţiile publice primesc bunuri şi servicii:

– înregistrarea bunurilor, lucrărilor şi serviciilor primite cu titlu gratuit:

% = 774 *Finanţarea din fonduri externe nerambursabile*

212 *Construcţii*
213 *Instalaţii tehnice, mijloace de transport animale şi plantaţii*
214 *Mobilier, aparatură birotică echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active fixe corporale*
302 *Materiale consumabile*
6xx *Cheltuieli......*
etc.

În situaţia în care cofinanţarea aferentă fondurilor externe nerambursabile se virează în cont de disponibil distinct deschis la Trezoreria Statului, aceasta se înregistrează astfel:

673 Transferuri interne = %

560 Disponibil al instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii
770 Finanţarea de la buget

şi:

558 Disponibil din cofinanţarea de la buget aferentă programelor/proiectelor finanţate din fonduri externe nerambursabile = 778 Venituri din cofinanţarea de la buget aferentă programelor/proiectelor finanţate din fonduri externe nerambursabile

Utilizarea sumelor din cofinanţare se evidenţiază astfel:

% = 558 *Disponibil din cofinanţarea de la buget aferentă programelor/ proiectelor finanţate din fonduri externe nerambursabile*

461 *Debitori*
401 *Furnizori*
404 *Furnizori de active fixe*
Cheltuieli...
etc.

Conturile 778 **Venituri din cofinanțarea de la buget aferentă programelor/proiectelor finanțate din fonduri externe nerambursabile** şi 6xx **'Cheltuieli ...'** efectuate din acestea se închid la sfârşitul perioadei, prin conturile: 121.01 'Rezultatul patrimonial – instituții publice finanțate integral din buget' sau 121.10 'Rezultatul patrimonial – instituții publice şi activități finanțate integral sau parțial din venituri proprii', după caz.

Conturile 774 **'Finanțarea din fonduri externe nerambursabile'** şi 6xx 'Cheltuieli...' efectuate din acestea se închid la sfârşitul perioadei prin contul 121.08 'Rezultatul patrimonial – bugetul fondurilor externe nerambursabile'.

B. **Înregistrarea în contabilitatea instituțiilor publice care primesc fonduri externe nerambursabile în conturi de disponibil deschise pe seama acestora şi care nu sunt beneficiari finali ai fondurilor, bunurilor şi serviciilor**:

– sumele de primit pe baza cererilor de fonduri:

458 Sume de primit de la agenții/autorități de implementare	=	%
		401 Furnizori
		404 Furnizori de active fixe

– primirea fondurilor în contul de disponibil:

515 Disponibil din fonduri externe nerambursabile	=	458 Sume de primit de la agenții/autorități de implementare

– efectuarea plăților:

%	=	515 Disponibil din fonduri externe nerambursabile
401 Furnizori		
404 Furnizori de active fixe		

Pentru operațiunile de cofinanțare se vor avea în vedere înregistrările de la lit. A, folosindu-se contul 558 **„Disponibil din cofinanțarea de la buget aferentă programelor/proiectelor finanțate din fonduri externe nerambursabile”.**

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor privind contribuția financiară nerambursabilă a Comunității Europene se efectuează în euro şi în lei, la cursul INFO-euro[11]. Cursul INFO-euro utilizat la înregistrarea în contabilitate a operațiunilor din luna curentă (n) este cel din penultima zi lucrătoare a lunii precedente (n-1). Acest curs va fi utilizat de către toate instituțiile publice care efectuează operațiuni finanțate din fonduri comunitare PHARE, ISPA etc., respectiv: agenții

[11] Cursul INFO-euro reprezintă rata de schimb între euro şi moneda națională, este comunicat de Banca Centrală Europeană şi poate fi găsit pe site-ul Comisiei Europene, la următoarea adresă: http://europa.eu.int/comm/budget/infoeuro/en/index.htm.

şi/sau autorităţi de implementare, instituţiile – beneficiari finali ai fondurilor respective sub diverse forme: disponibilităţii, bunuri sau servicii.

Elementele monetare exprimate în euro: disponibilităţi şi depozite bancare, creanţe şi datorii se reevaluează cel puţin trimestrial, la întocmirea situaţiilor financiare, la cursul INFO-euro comunicat în penultima zi lucrătoare a lunii în care se întocmesc situaţiile financiare (de exemplu, 30 decembrie, pentru situaţiile financiare ce se întocmesc la 31 decembrie).

3.3. **Contabilitatea mijloacelor băneşti**

Trezoreria reprezintă un element important al gestiunii financiare a instituţiei publice. Ca înţeles generic, trezoreria reprezintă totalitatea mijloacelor financiare de care dispune o unitate patrimonială pentru a-şi achita datoriile faţă de furnizori, salariaţi, creditori, bugetul de stat etc. Achitarea acestor obligaţii se poate realiza utilizând:

- Disponibilităţile din conturile curente
- Numerarul din casierie
- Carnetele de cecuri
- Alte valori

Disponibilităţile din conturile curente sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul conturilor din clasa 5 „Conturi la trezoreria statului şi bănci comerciale”. Printre cele mai utilizate conturi în evidenţa trezoreriei sunt următoarele:

51		**CONTURI LA TREZORERIA STATULUI ŞI BĂNCI**
	510	Disponibil din Împrumuturi din disponibilităţile contului curent general al trezoreriei statului
	511	Valori de încasat
	5112	Cecuri de încasat
	512	Conturi la bănci
	5121	Conturi la bănci în lei
	5124	Conturi la bănci în valută
	5125	Sume în curs de decontare
	513	Disponibil din împrumuturi interne şi externe contractate de stat

Acestea se dezvoltă pe conturi analitice în funcţie de specificul fiecărei instituţii publice.

Evidenţa operaţiunilor băneşti se realizează fie prin numerar, fie prin virament bancar. Evidenţa operativă a operaţiunilor băneşti în numerar se realizează la nivelul casieriei cu ajutorul registrelor de casă, iar evidenţa sintetică se realizează cu ajutorul contului 531 „**Casa**”.

Acesta este un cont de mijloace băneşti cu funcţie contabilă de activ. În **debitul** contului se înregistrează intrările de numerar sub forma încasărilor din venituri proprii ale instituţiilor publice, ridicări de numerar din contul de disponibil. În **creditul** contului se înregistrează plăţile efectuate către furnizori,

terți, salariați, precum şi depunerea de numerar în contul de disponibil. Soldul contului este **debitor** şi reprezintă mărimea sumelor aflate la dispoziția instituției sub formă de numerar.

Conform legii, casieria este organizată pentru evidența numerarului în Ron şi în valută, iar în contabilitate există conturi distincte pentru casa în lei şi casa în valută.

53		**CASA ŞI ALTE VALORI**
	531	Casa
	5311	Casa în lei
	5314	Casa în valută

Întreaga activitate privind gestionarea numerarului se desfăşoară pe baza prevederilor Regulamentului operațiunilor de casă şi a normelor stabilite de către Banca Națională a României. Pentru intrările şi ieşirile de numerar din casieria instituției se întocmesc documente justificative. La încasarea oricărei sume (în afara ridicării numerarului de la tezaurul trezoreriei sau de la bancă), casierul este obligat să elibereze chitanță cu numele plătitorului, suma încasată şi explicații privind natura încasării (restituire, avans spre decontare, imputații etc.).

Plățile de numerar din casierie se fac pe bază de acte justificative (stat de salarii, concedii de boală, avansuri pentru deplasări etc.), având viza de control preventiv şi aprobate de către ordonatorul de credite. Cel mai frecvent caz îl constituie plata salariilor pe baza statelor de plată neverificate sau nevizate de către persoana împuternicită cu acordarea vizei de control preventiv. Aceasta faptă atrage după sine răspunderea materială a persoanei vinovate.

Primitorul banilor de la casierie trebuie să semneze de primirea sumei personal sau prin procură legală.

Pentru operațiunile efectuate zilnic casierul întocmeşte Registrul de casă, în care se înscriu separat încasările şi plățile, stabilindu-se soldul scriptic al casei, care se compară cu numerarul aflat în casierie. În caz de lipsuri sau plusuri de numerar, se reverifică operațiunile consemnate în Registrul de casă şi documentele justificative.

Cu ajutorul contului **532 „ Alte valori „** se ține evidența timbrelor fiscale şi poştale, tichetelor de călătorie, bonurilor cantități fixe, reprezentând cantitatea de carburanți şi lubrifianți plătită de instituție şi care urmează a fi ridicată ulterior la unitățile de desfacere.

De asemenea, în acest cont se evidențiază la valoarea lor nominală biletele de intrare la muzee, expoziții, biletele de intrare şi programele pentru spectacole predate casierilor, difuzorilor de bilete desemnați în vederea vânzării, precum şi chitanțierele pentru taxe forfetare, prestări de servicii, cartele de masă pentru cantine, scoase din magazie şi date gestionarilor spre difuzare şi încasare.

Contabilitatea analitică se ține pe feluri de valori (timbre, tichete de călătorie, bonuri cantități fixe etc.), iar pentru biletele de intrare la spectacole şi programe se ține distinct pe persoanele însărcinate cu primirea, distribuirea şi încasarea acestora.

Contul **532** – „**Alte valori**” are funcțiune contabilă de activ. În **debitul** contului se înregistrează valoarea valorilor achiziționate, iar în **creditul** contului valorile utilizate sau distribuite salariaților spre a fi consumate. Soldul contului este debitor şi reflectă mărimea valorilor deținute de instituție. Acest cont sintetic de gradul I se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II în funcție de natura valorilor utilizate:

532	Alte valori
5321	Timbre fiscale şi poştale
5322	Bilete de tratament şi odihnă
5323	Tichete şi bilete de călătorie
5324	Bonuri valorice pentru carburanți auto
5325	Bilete cu valoare nominală
5326	Tichete de masă

Principalele înregistrări ocazionate de utilizarea acestor valori sunt exemplificate mai jos:

1. Achiziționarea bonurilor pentru combustibil prin bancă

5324 = 770 - cu valoarea bonurilor achiziționate

Bonuri valorice pentru carburanți auto — *Finanțare de la buget*

2. Distribuirea bonurilor către angajați

461 = 5324 - cu valoarea bonurilor distribuite

Debitori — *Bonuri valorice pentru carburanți auto*

3. Depunerea decontului de către angajați cu anexarea bonurilor justificative

6022 = 461 - cu valoarea decontului justificat

Cheltuieli privind combustibilul — *Debitori*

Concluzii:

Contabilitatea finanțării reprezintă o problematică complexă la nivelul instituțiilor publice. Diversitatea fondurilor publice a determinat consacrarea unor modalități specifice de reflectare în contabilitatea publică a surselor de finanțare şi a modului în care acestea sunt utilizate la nivelul verigilor sistemului public. Instituțiile publice sunt finanțate în fiecare an de la buget pe seama *creditelor bugetare aprobate* prin bugetul de venituri şi cheltuieli. în mod corespunzător, căile de finanțare a instituțiilor de la buget sunt diferite în funcție de subordonarea lor. Din punct de vedere al subordonării există instituții publice de subordonare centrală şi instituții publice de subordonare locală.

Finanțarea de la bugetele locale prezintă particularități în funcție de structura administrativ teritorială. Potrivit dispozițiilor legale, fiecare comună, oraş, municipiu, județ şi municipiul Bucureşti întocmesc bugetul propriu în condiții de

autonomie. Administrarea bugetelor locale se asigură de către consiliile locale. Funcția de ordonator principal de credite este îndeplinită de către primari sau, după caz, de către preşedintele consiliului județean.

Constituirea fondului național unic de asigurări sociale de sănătate se face din contribuția de asigurări sociale de sănătate suportată de asigurați, de persoane fizice şi juridice care angajează personal salariat, din subvenții de la bugetul de stat, precum şi alte surse – donații, sponsorizări, dobânzi, potrivit legii. Finanțarea din fondul național unic de asigurări sociale de sănătate se realizează cu ajutorul conturilor specifice sistemului de asigurări sociale.

Contabilitatea mijloacelor băneşti asigură evidența existenței şi mişcării titlurilor de plasament, a altor valori de trezorerie, a disponibilităților existente în conturi la:

1. trezoreria statului
2. Banca Națională a României
3. băncile comerciale şi
4. în casierie

Întreaga activitate privind gestionarea numerarului se desfăşoară pe baza prevederilor Regulamentului operațiunilor de casă şi a normelor stabilite de către Banca Națională a României.

4. **CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE**

Structura capitolului:

4.1. Contabilitatea activelor fixe necorporale
4.2. Contabilitatea activelor fixe corporale
4.3. Contabilitatea activelor financiare

Obiectivul capitolului:

Obiectivul acestui capitol îl constituie analiza contabilităţii activelor imobilizate, prezentarea diferenţelor dintre activele necorporale, corporale şi financiare, precum şi a modalităţilor specifice de intrare şi ieşire din patrimoniu. Spre deosebire de entităţile economice, instituţiile publice pot primi active imobilizate prin transfer de la alte instituţii.

Este important de reţinut că, până la finele anului 2003, în România activele imobilizate existente în patrimoniul instituţiilor publice nu se amortizau, ca urmare deprecierea ireversibilă nu era evidenţiată. În luna august 2003 a fost adoptat un act normativ care a legiferat reevaluarea şi amortizarea mijloacelor fixe în sectorul public.

Activele fixe reprezintă o componentă importantă a activului patrimonial şi sunt deţinute de către instituţiile publice în scopul utilizării lor pe termen lung. În funcţie de conţinutul lor, activele fixe includ:

- *activele fixe corporale*
- *activele fixe necorporale*
- *activele financiare*

Contabilitatea acestor categorii de active patrimoniale se realizează cu ajutorul conturilor din clasa 2 ***„Conturi de active fixe”*** *din Planul de conturi general pentru instituţii publice, care sunt conturi sintetice de gradul I, formate din trei cifre şi conturi sintetice de gradul II formate din patru cifre.*

Concepte-cheie: *relaţii de decontare, amortizarea imobilizărilor, transfer de active, valoarea justă*.

4.1. **Contabilitatea activelor fixe necorporale**

Activele fixe necorporale sunt active fără substanţă fizică, ce se utilizează pe o perioadă mai mare de un an.

Activele fixe necorporale se înregistrează în contabilitatea instituţiilor publice în momentul transferului dreptului de proprietate, dacă sunt achiziţionate cu titlu oneros sau în momentul întocmirii documentelor, dacă sunt construite sau produse de instituţie, respectiv, primite cu titlu gratuit.

Activele fixe necorporale trebuie să fie evaluate la:

– costul de achiziţie, pentru cele procurate cu titlu oneros;

– costul de producție, pentru cele construite sau produse de instituție;
– valoarea justă pentru cele primite gratuit (ex. donații, sponsorizări).

Valoarea justă se determină pe baza raportului întocmit de specialişti şi cu aprobarea ordonatorului de credite, sau pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați.

Un element necorporal raportat drept cheltuială într-o perioadă nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul unui activ necorporal.

Cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ fix necorporal, după achiziționarea, finalizarea acestuia sau primirea cu titlu gratuit care au drept scop menținerea parametrilor funcționali stabiliți inițial, se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate.

Cheltuielile ulterioare vor majora costul activului fix necorporal atunci când au ca efect îmbunătățirea performanțelor față de parametrii funcționali stabiliți inițial.

Un activ fix necorporal trebuie prezentat în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate de valoare.

Ajustările de valoare cuprind toate corecțiile destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă. Acestea pot fi ajustări permanente, denumite şi amortizări şi/sau ajustări provizorii, denumite ajustări pentru depreciere, în funcție de caracterul permanent sau provizoriu al deprecierii activelor fixe necorporale.

În ceea ce priveşte **amortizarea**, valoarea amortizabilă reprezintă valoarea contabilă a activului fix necorporal care trebuie înregistrată în mod sistematic pe parcursul duratei de viață utile.

Instituțiile publice amortizează activele fixe necorporale utilizând metoda amortizării liniare.

Amortizarea se înregistrează lunar, începând cu luna următoare dării în folosință sau punerii în funcțiune a activului, după caz.

Amortizarea anuală se calculează prin aplicarea cotei de amortizare la valoarea de intrare a activelor fixe necorporale.

Cota de amortizare se determină ca raport între 100 şi durata normală de utilizare prevăzută de lege[12].

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează într-o perioadă de cel mult 5 ani, cu aprobarea ordonatorului de credite (contul 280);

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare, achiziționate sau dobândite pe alte căi se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către instituțiile publice care le dețin (contul 280);

Înregistrările de reprezentații teatrale, programe de radio sau televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi nu se amortizează.

Programele informatice create de instituțiile publice, achiziționate sau dobândite pe alte căi se amortizează în funcție de durata probabilă de utilizare, care

---

[12] *** H.G. nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, publicată în M. Of. nr. 46/13.01.2005.

nu poate depăşi o perioada de 5 ani, cu aprobarea ordonatorului de credite (contul 280).

În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii contabile a activelor fixe necorporale scoase din funcţiune, valoarea rămasă neamortizată se include în cheltuielile instituţiilor publice, integral, la momentul scoaterii din funcţiune.

Instituţiile publice pot înregistra ajustări pentru deprecierea activelor fixe necorporale la sfârşitul exerciţiului financiar, pe seama cheltuielilor (contul 290).

În situaţia în care ajustarea devine total sau parţial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri.

În situaţia în care se constată o depreciere suplimentară faţă de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată.

Deprecierea unui activ fix necorporal poate să apară în următoarele situaţii:

- încetarea sau apropierea încetării cererii sau nevoii de servicii furnizate de activ;
- bunul va fi inutilizabil sau trebuie cedat;
- există o decizie de oprire a construcţiei unui activ înainte de terminare sau punere în funcţiune;
- performanţa sa în furnizarea serviciilor este inferioară celei preconizate;
- modificări de tehnologie sau legislaţie în domeniu.

Reevaluarea activelor fixe necorporale se efectuează în baza unor reglementări legale sau de către evaluatori autorizaţi.

Rezultatele reevaluării se înregistrează în contabilitate potrivit normelor metodologice, în contul 105.

Contabilitatea sintetică a activelor fixe necorporale se ţine pe categorii, iar contabilitatea analitică pe feluri de active fixe necorporale.

După conţinut activele fixe necorporale cuprind:

- cheltuieli de dezvoltare;
- concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare, cu excepţia celor create intern de instituţie;
- înregistrări ale reprezentaţiilor teatrale, programe de radio sau televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi;
- alte active fixe necorporale;
- avansuri şi active fixe necorporale în curs de execuţie.

Cheltuieli de dezvoltare – sunt active generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoştinţe, în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătăţite substanţial, înaintea stabilirii producţiei de serie sau utilizării (contul 203).

Exemple de activităţi de dezvoltare sunt[13]:

- proiectarea, construcţia şi testarea producţiei intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor şi modelelor;

[13] *** Ordinul ministrului finanţelor nr. 1917/2005, Publicat în M. Of. nr. 1181/2005, bis, pct. 1.1.2.1..

➢ proiectarea uneltelor şi matrițelor care implică tehnologie nouă;

➢ proiectarea, construcția şi operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă;

➢ proiectarea, construcția şi testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite.

Debit 203 „**Cheltuieli de dezvoltare**” Credit			
Operații cu care se debitează	*Cont coresp. creditor*	*Operații cu care se creditează*	*Cont coresp. debitor*
– cu valoarea lucrărilor şi proiectelor de dezvoltare în curs de execuție, recepționate	233	– cu valoarea cheltuielilor de dezvoltare aferente concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare	205
– cu valoarea lucrărilor şi proiectelor de dezvoltare achiziționate de la terți	404	– cu valoarea amortizării cheltuielilor de dezvoltare scăzute din evidență	280
– cu valoarea lucrărilor şi proiectelor de dezvoltare efectuate pe cont propriu	721	– cu valoarea neamortizată a cheltuielilor de dezvoltare transferate cu titlu gratuit	658
– cu valoarea lucrărilor şi proiectelor de dezvoltare primite cu titlu gratuit	779	– cu valoarea neamortizată a cheltuielilor de dezvoltare vândute sau scoase din folosință	691

Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de active fixe necorporale, la costul de achiziție sau de producție, după caz. (contul 205).

Debit 205 „**Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare**„ **Credit**			
Operații cu care se debitează	*Cont coresp. creditor*	*Operații cu care se creditează*	*Cont coresp. debitor*
– cu valoarea cheltuielilor de dezvoltare aferente concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare	203	– cu valoarea amortizării aferentă concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare scăzute din evidență	280

– cu valoarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare, recepționate	233	– cu valoarea neamortizată aferentă concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi altor active similare transferate cu titlu gratuit	658
– cu valoarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare achiziționate de la furnizorii de active fixe	404	– cu valoarea neamortizată aferentă concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi altor active similare vândute sau scoase din folosință	691
– cu valoarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare realizate pe cont propriu	721	– cu valoarea neamortizată aferentă concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi altor active similare transferate cu titlu gratuit	658
– cu valoarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare primite cu titlu gratuit	779	– cu valoarea neamortizată aferentă concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi altor active similare vândute sau scoase din folosință	691

Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive, respectiv reprezentații teatrale, programe de radio sau televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi se evidențiază cu ajutorul contului 206.

Alte active fixe necorporale includ programele informatice create de instituție sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile proprii de utilizare, precum şi alte active fixe necorporale (contul 208).

Debit	208 „**Alte active fixe necorporale**”		Credit
Operații cu care se debitează	*Cont coresp. creditor*	*Operații cu care se creditează*	*Cont coresp. debitor*
– cu valoarea altor active fixe necorporale, în curs de execuție, recepționate	233	– cu valoarea amortizării altor active fixe necorporale scăzute din evidență	280

– cu valoarea altor active fixe necorporale achiziționate	404	– cu valoarea neamortizată a altor active fixe necorporale transferate cu titlu gratuit	658
– cu valoarea altor active fixe necorporale realizate pe cont propriu	721	– cu valoarea neamortizată a altor active fixe necorporale vândute sau scoase din folosință	691
– cu valoarea altor active fixe necorporale primite cu titlu gratuit	779		

Avansuri şi active fixe necorporale în curs de execuție cuprind avansurile acordate furnizorilor de active fixe necorporale (contul 234) şi activele fixe necorporale neterminate până la sfârşitul perioadei, evaluate la costul de producție sau costul de achiziție, după caz (contul 233).

Operațiuni contabile privind activele fixe necorporale

Operațiunea nr. 1: Intrarea în patrimoniul instituției publice, prin achiziționare de la terți, în baza **facturii**, a unui pachet de programe informatice în valoare de 18.000 Ron.

208	„Alte active fixe necorporale »	=	**404**	„Furnizori de active fixe”	18.000

Operațiunea nr. 2: Intrarea în patrimoniul instituției publice, prin achiziționare de la terți, în baza **facturii fiscale**, a unui proiect de dezvoltare în valoare totală de 21.420 Ron.

%		=	**404**	„Furnizori de active fixe”	21.420
203	„Cheltuieli de dezvoltare”				18.000
4426	„T.V.A. deductibilă”				3.420

Operațiunea nr. 3: Primirea de alte active necorporale prin donație, transfer cu titlu gratuit între instituții sau prin redistribuiri între unități, în baza **actului de donație**, a **protocoalelor** sau a **altor documente legal aprobate**, în valoare de 10.000 Ron.

208	„Alte active fixe necorporale”	=	**779**	„Venituri din bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit”	10.000

Operațiunea nr. 4: În cursul exercițiului N se înregistrează cheltuieli aferente investițiilor realizate din producție proprie pentru un proiect de dezvoltare în valoare de 8.000 Ron, recepționat în anul următor.

233	„Active fixe necorporale în curs”	=	**721**	„Venituri din producția de active fixe”	8.000

Operațiunea nr. 5: În anul N+1, la finalizarea investiției se recepționează proiectul de dezvoltare la costul de producție de 8.000 Ron, în baza **procesului-verbal de recepție definitivă**.

203	„Cheltuieli de dezvoltare”	=	**233**	„Active fixe necorporale în curs”	8.000

Operațiunea nr. 6: La inventarierea generală a patrimoniului unei instituții publice se constată plus la inventar, în baza **procesului-verbal de inventariere**, brevete în valoare de 500 Ron.

205	„Brevete, certificate de înregistrare, mărci, alte titluri de protecție a drepturilor de proprietate intelectuală, licențe şi alte valori similare”	=	**779**	„Venituri din bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit”	500

Operațiunea nr. 7: La o instituție publică se înregistrează diferențe din reevaluare la un program informatic, cu aprobarea ordonatorului de credite, în baza **raportului evaluatorului,** în valoare de 700 Ron.

208	„Alte active fixe necorporale”	=	**105**	„Rezerve din reevaluare”	700

Operațiunea nr. 8: Se înregistrează evenimente cultural-sportive achiziționate de la terți de către o instituție publică, active fixe necorporale care nu se supun amortizării, în valoare totală de 10.000 Ron.

206	„Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive”	=	**100**	„Fondul activelor fixe necorporale”	10.000

Concomitent se evidențiază **factura** privind activele fixe necorporale neamortizabile achiziționate de la terți, în valoare de 10.000 Ron.

682	„Cheltuieli cu activele fixe neamortizabile”	=	**404**	„Furnizori de active fixe”	10.000

Operațiunea nr. 9: O instituție publică vinde, în baza **contractului de vânzare-cumpărare**, un pachet de programe informatice neamortizate integral, valoarea totală a **facturii** emise fiind de 1.500 Ron.

461	„Debitori diverşi”	=	**791**	„Venituri din valorificarea unor bunuri”	1.500

Concomitent, se înregistrează scăderea din evidență a activelor la valoarea contabilă de 1.000 Ron.

%		=	**208**	„Alte active fixe necorporale”	1.000
691	„Cheltuieli extraordinare din operațiuni cu active fixe”			– cu valoarea neamortizată	200
280	„Amortizări privind activele fixe necorporale”			– cu valoarea amortizată	800

Operațiunea nr. 10: Se înregistrează ieşirea din patrimoniul instituției publice a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării în valoare de 10.000 Ron.

100	„Fondul activelor fixe necorporale”	=	**206**	„Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive”	10.000

Operațiunea nr. 11: O instituție publică finanțată integral de la bugetul de stat acordă un avans în valoare de 2.000 Ron unui furnizor de active fixe necorporale.

234	„Avansuri acordate pentru active fixe necorporale”	=	**7701**	„Finanțarea de la bugetul de stat”	2.000

Ulterior, după înregistrarea facturii furnizorului în valoare totală de 8.000 Ron se decontează furnizorul, ținând cont de avansul acordat.

404	„Furnizori de active fixe”	=	%		8.000
			234	„Avansuri acordate pentru active fixe necorporale”	2.000
			7701	„Finanțarea de la bugetul de stat”	6.000

3.2. **Contabilitatea activelor fixe corporale**

Active fixe corporale sunt considerate obiectul sau complexul de obiecte care se utilizează ca atare şi care îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii:

- ✓ au valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;
- ✓ durată normală de utilizare mai mare de un an.

Activele fixe corporale se înregistrează în contabilitatea instituţiilor publice la momentul transferului dreptului de proprietate, pentru cele achiziţionate cu titlu oneros sau la data întocmirii documentelor, pentru cele construite sau produse de instituţie, respectiv primite cu titlu gratuit, respectiv din donaţii şi sponsorizări.

Activele fixe corporale şi necorporale primite ca donaţii, sponsorizări sau cu titlu gratuit se înregistrează în contabilitate la valoarea justă. **Valoarea justă** se determină pe baza raportului întocmit de specialişti şi cu aprobarea ordonatorului de credite, sau pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizaţi.

Activele fixe trebuie să fie evaluate iniţial la:

- costul de achiziţie, pentru cele procurate cu titlu oneros;
- costul de producţie, pentru cele construite sau produse de instituţie;
- valoarea justă pentru cele dobândite gratuit.

Leasing-ul, ca modalitate de finanţare a achiziţiei de active corporale de către instituţiile publice, este operaţiunea în care o parte, denumită locator/finanţator, transmite pentru o perioadă determinată dreptul de folosinţă asupra unui bun, al cărui proprietar este, celeilalte părţi, denumită locatar/utilizator, la solicitarea acesteia, contra unei plăţi periodice, denumită rată de leasing, iar la sfârşitul perioadei de leasing locatorul/finanţatorul se obligă să păstreze dreptul de opţiune al utilizatorului :

- ➢ de a cumpăra bunul,
- ➢ de a prelungi contractul de leasing,
- ➢ ori de a înceta raporturile contractuale.

Contractul de leasing este un act juridic, care se încheie între societatea de leasing, în calitate de finanţator, pe de o parte, şi utilizator, pe de altă parte, acesta din urmă respectând imperativ atât condiţiile generale referitoare la încheierea actelor juridice, cât şi condiţiile speciale prevăzute de normele legale în vigoare, referitoare la destinaţia bunului contractat şi la plata redevenţei.

Operaţiunile de leasing pot avea ca obiect bunuri imobile, precum şi bunuri mobile de folosinţă îndelungată, aflate în circuitul civil, cu excepţia înregistrărilor pe bandă audio şi video, a pieselor de teatru, a manuscriselor, a brevetelor şi a altor drepturi de autor.

Leasing-ul financiar se defineşte ca fiind acea operaţiune care îndeplineşte una sau mai multe dintre următoarele condiţii:

- ➢ Riscurile şi beneficiile aferente dreptului de proprietate trec asupra utilizatorului din momentul în care se încheie contractul de leasing;
- ➢ Părţile au prevăzut expres în contract că la expirarea contractului de leasing se transferă utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului;

➢ Utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului, iar preţul de cumpărare va reprezenta cel mult 50% din valoarea de intrare sau de piaţă pe care o are la data la care opţiunea poate fi exprimată;

➢ Perioada de folosire a bunului în sistem de leasing acoperă cel puţin 75% din durata normală de utilizare a bunului, chiar dacă în final dreptul de proprietate nu este transferat.

Leasing-ul operaţional reprezintă acea operaţiune de leasing care nu îndeplineşte nici una dintre condiţiile leasing-ului financiar, respectiv, operaţiunea de închiriere a bunurilor în condiţiile în care prin contractul de leasing s-a transmis utilizatorului numai dreptul de folosinţă asupra bunului achiziţionat.

Valoarea de intrare pentru activele achiziţionate în regim de leasing, reprezintă valoarea la care a fost achiziţionat bunul de la finanţator, respectiv costul de achiziţie.

Valoarea reziduală pentru activele achiziţionate în regim de leasing, reprezintă valoarea la care, la expirarea contractului de leasing, se face transferul dreptului de proprietate asupra bunului către utilizator.

Dobânda de leasing reprezintă rata medie a dobânzii bancare pe piaţa românească.

Rata de leasing reprezintă:

– în cazul leasing-ului financiar, cota-parte din valoarea de intrare a bunului şi a dobânzii de leasing;

– în cazul leasing-ului operaţional, cota de amortizare calculată în conformitate cu actele normative în vigoare şi un beneficiu stabilit de părţile contractante.

Instituţiile publice care achiziţionează active fixe în sistem de leasing financiar au obligaţia înregistrării acestora în contabilitate, deoarece prin contractul de leasing financiar riscurile şi beneficiile aferente dreptului de proprietate trec asupra utilizatorului dreptului de proprietate din momentul încheierii contractului (contul 167).

Bunurile achiziţionate în sistem de leasing financiar se supun amortizării, în condiţiile legii.

Cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ fix corporal după achiziţionarea, finalizarea acestuia sau primirea cu titlu gratuit, care au drept scop menţinerea parametrilor funcţionali stabiliţi iniţial, respectiv reparaţiile curente, se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate.

Cheltuielile ulterioare vor majora costul activului fix corporal atunci când au ca efect îmbunătăţirea performanţelor faţă de parametrii funcţionali stabiliţi iniţial, modernizările sau mărirea duratei de viaţă utile, respectiv reparaţiile capitale. Acestea conduc la obţinerea de beneficii economice viitoare, ceea ce se poate realiza fie direct, prin creşterea veniturilor, creşterea potenţialului de servicii furnizate, fie indirect, prin reducerea cheltuielilor de întreţinere şi funcţionare.

În cazul clădirilor, investiţiile efectuate trebuie să asigure protecţia valorilor umane şi materiale şi îmbunătăţirea gradului de confort şi ambient sau reabilitarea şi modernizarea termică a acestora.

Pentru activele fixe luate cu chirie, la expirarea contractului de închiriere, valoarea investiţiilor efectuate se scade din contabilitatea instituţiei publice care le-a

efectuat şi se înregistrează în contabilitatea instituției care le are în patrimoniu sau a agentului economic care le deține, pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a activelor fixe respective, potrivit contractelor încheiate.

Un activ fix corporal trebuie prezentat în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate de valoare.

Ajustările de valoare cuprind toate corecțiile destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă. Acestea pot fi ajustări permanente, denumite şi amortizări (dacă deprecierea activelor fixe corporale are caracter permanent) şi/sau ajustări provizorii, denumite în continuare ajustări pentru depreciere (dacă deprecierea activelor fixe corporale are caracter provizoriu).

Valoarea amortizabilă reprezintă valoarea contabilă a activului fix corporal care trebuie înregistrată în mod sistematic pe parcursul duratei de viață utile.

Durata de viață utilă[14] este perioada pe parcursul căreia se estimează că se va utiliza activul supus amortizării

Prezentăm în continuare câteva din particularitățile legate de amortizarea activelor corporale la instituțiile publice din România.

Instituțiile publice amortizează activele fixe corporale utilizând metoda amortizării liniare (contul 281) lunar, începând cu luna următoare recepției sau punerii în funcțiune, după caz, a activului.

Amortizarea anuală se calculează prin aplicarea cotei de amortizare la valoarea de intrare a activelor fixe corporale.

Cota de amortizare se determină ca raport între 100 şi durata normală de utilizare prevăzută în Catalogul privind duratele normale de utilizare care se aprobă prin hotărâre a Guvernului.

Sunt considerate[15] active fixe corporale supuse amortizării:

Investițiile efectuate la activele fixe corporale luate cu chirie;

- Capacitățile puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca active fixe corporale, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efectuate cu realizarea lor;
- Investițiile efectuate la activele fixe corporale în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali şi care conduc la mărirea valorii acestora;
- Amenajările la terenuri.

Amortizarea activelor fixe corporale date cu chirie, în concesiune sau în folosință gratuită, se calculează de către instituțiile publice care le au în patrimoniu.

Amortizarea investițiilor efectuate la activele fixe corporale închiriate de instituțiile publice se înregistrează de instituțiile publice care au efectuat investițiile, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare rămasă, după caz.

La încetarea contractului, valoarea investițiilor nediminuată cu amortizarea calculată se cedează instituției publice care le are în patrimoniu sau agentului economic care le deține, după caz, pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a activelor fixe corporale. În procesul-verbal de predare-preluare a investiției se va

---

[14] *** O.G. nr. 81/2003, publicată în M. Of. nr. 624/31.08.2003, art. 1, lit. h.
[15] *** idem, art. 8.

menționa şi valoarea amortizării investiției, pentru ca instituția publică la care sunt în patrimoniu sau agentul economic care le deține să poată înregistra amortizarea corespunzătoare noii valori de intrare.

Activele fixe corporale aflate în patrimoniul instituțiilor publice se amortizează pe o durata normală de funcționare (DN) cuprinsă în cadrul unei plaje de ani (durata minimă şi maximă), existând posibilitatea alegerii numărului de ani de amortizare în cadrul acestor durate. Astfel stabilită, durata normală de funcționare a activului fix rămâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acestuia.

În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii contabile a activelor fixe corporale scoase din funcțiune, valoarea rămasă neamortizată se include în cheltuielile instituțiilor publice, integral, la momentul scoaterii din funcțiune.

La instituțiile publice din România nu se supun amortizării următoarele active fixe corporale[16]:

- Bunurile care aparțin domeniului public al statului şi al unităților administrativ-teritoriale potrivit legii, inclusiv investițiile efectuate la acestea;
- Activele fixe corporale din patrimoniul serviciilor publice de interes local, care desfăşoară activități de natură economică, a căror uzură fizică şi morală se recuperează prin tarif sau preț, potrivit legii;
- Activele fixe corporale aflate în conservare- scoaterea temporară din funcțiune a activelor fixe corporale în situația în care nu pot fi utilizate în scopul pentru care au fost achiziționate sau în alte scopuri şi care nu justifică efectuarea de cheltuieli de funcționare-, precum şi rezervele de mobilizare care sunt evidențiate în contabilitate ca active fixe corporale;
- Lacurile, bălțile, iazurile, care nu sunt rezultatul unei investiții;
- Terenurile;
- Bunurile din patrimoniul cultural național;
- Bunurile utilizate în baza unui contract de închiriere;
- Bunurile de natura armamentului şi tehnicii de luptă.

Legat de ajustările pentru depreciere, instituțiile publice pot înregistra în contabilitate ajustări pentru deprecierea activelor fixe corporale la sfârşitul exercițiului financiar, pe seama cheltuielilor (contul 291).

Deprecierea unui activ fix corporal poate apărea în situațiile:

– deteriorării fizice a activului;

– încetării sau apropierii încetării cererii sau nevoii de servicii furnizate de activ;

– cedării bunului sau devenirii acestuia inutilizabil;

– în care există o decizie de oprire a construcției unui activ înainte de terminare sau de punere în funcțiune;

– în care performanța sa în furnizarea serviciilor este inferioară celei preconizate;

– modificări de tehnologie sau legislație în domeniu.

[16] *** O.G. nr. 81/2003, publicată în M. Of. al României nr. 624/31.08.2003, art. 9.

În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia în contabilitate au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri.

Dacă însă, se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată în contabilitate inițial, ajustarea trebuie majorată.

Reevaluarea este operațiunea de actualizare a valorii contabile a activelor fixe corporale aflate în patrimoniul instituțiilor publice şi se face la valoarea justă, valoare determinată pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesionişti calificați, membrii ai unui organism profesional în domeniu.

Reevaluarea se efectuează pe baza normelor metodologice elaborate de Ministerul Finanțelor Publice sau de către evaluatori autorizați.

În acest caz, al determinării valorii unui activ corporal fix pe baza reevaluării, ulterior recunoaşterii inițiale a acestuia ca activ, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție, respectiv al costului de producție sau al oricărei alte valori atribuite înainte acelui activ.

Pe cale de consecință, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât, valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanțului.

Diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării şi valoarea la cost istoric (plusul de valoare) trebuie înregistrată în contabilitate la rezerva din reevaluare (contul 105).

Legat de valorificarea sau scoaterea din funcțiune a activelor corporale fixe, potrivit prevederilor legale în vigoare, pot fi transmise fără plată, orice fel de bunuri aflate în stare de funcționare, indiferent de durata de folosință, dacă acestea nu mai sunt necesare instituției publice care le are în administrare, dar care pot fi folosite în continuare de altă instituție publică sau dacă, potrivit reglementărilor în vigoare, instituția nu mai are dreptul să utilizeze bunul respectiv.

Instituția publică care disponibilizează bunuri va informa în scris alte instituții publice pe care le consideră că ar avea nevoie de bunurile disponibilizate.

Transmiterea, fără plată, de la o instituție publică la o altă instituție publică, se va face pe bază de proces-verbal de predare-preluare, aprobat de ordonatorul principal de credite al instituției publice care a solicitat să îi fie transmis bunul respectiv, precum şi de ordonatorul de credite care îl are în administrare.

Instituțiile publice pot valorifica bunurile şi prin schimbarea acestora cu alte bunuri noi, similare, având cel puțin aceeaşi parametri, caz în care, bunurile valorificate prin schimb pot reprezenta, după caz, plata sau parte din plata datorată pentru bunurile noi care se achiziționează conform prevederilor legislației privind achizițiile publice.

Indiferent însă de modalitatea de valorificare sau de scoatere din funcțiune a activelor fixe corporale, necorporale şi în curs, aceste operațiuni se fac cu aprobarea ordonatorului principal sau secundar de credite, după caz. La instituțiile publice la care conducătorii îndeplinesc atribuțiile ordonatorilor terțiari de credite,

scoaterea din funcţiune a activelor fixe corporale, necorporale şi în curs se va face cu aprobarea ordonatorului principal sau secundar de credite, după caz, în funcţie de subordonare.

Contabilitatea sintetică a activelor fixe corporale se ţine pe categorii, iar contabilitatea analitică pe fiecare obiect de evidenţă, prin care se înţelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele şi accesoriile acestuia, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitate, o funcţie distinctă.

După conţinut, activele fixe corporale cuprind:

- ➢ terenuri şi amenajări la terenuri;
- ➢ construcţii;
- ➢ instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii;
- ➢ mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale;
- ➢ avansuri şi active fixe corporale în curs de execuţie.

Terenuri – contabilitatea terenurilor se ţine separat pentru:

- ✓ terenuri (contul 2111) şi
- ✓ amenajări la terenuri (contul 2112).

În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidenţiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, silvice, terenuri fără construcţii, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcţii şi altele.

Amenajările la terenuri cuprind lucrări cum ar fi: racordarea la sistemul de alimentare cu energie electrică, lucrările de acces, împrejmuirile şi altele asemenea.

Terenurile nu sunt supuse amortizării, dar amenajările la terenuri se amortizează pe o durata de 10 ani.

Construcţiile se evidenţiază pe grupe, subgrupe, clase şi subclase, potrivit Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe aprobat prin hotărâre a Guvernului (contul 212).

Debit	212 „**Construcţii**”	Credit	
Operaţii cu care se debitează	*Cont coresp. creditor*	*Operaţii cu care se creditează*	*Cont coresp. debitor*
– cu valoarea construcţiilor care alcătuiesc domeniul public al statului intrate în patrimoniu, potrivit legii, care nu se supun amortizării	101	– cu valoarea construcţiilor care alcătuiesc domeniul public al statului ieşite din patrimoniu, potrivit legii	101
– cu valoarea construcţiilor care alcătuiesc domeniul privat al statului intrate în patrimoniu, potrivit legii, care nu se supun amortizării	102	– cu valoarea construcţiilor care alcătuiesc domeniul privat al statului ieşite din patrimoniu, potrivit legii	102

– cu valoarea construcțiilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ- teritoriale intrate în patrimoniu, potrivit legii, care nu se supun amortizării	103	– cu valoarea construcțiilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ- teritoriale ieşite din patrimoniu, potrivit legii	103
– cu valoarea construcțiilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ- teritoriale intrate în patrimoniu, potrivit legii, care nu se supun amortizării	104	– cu valoarea construcțiilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ- teritoriale ieşite din patrimoniu, potrivit legii	104
– cu creşterea de valoare rezultată din reevaluarea construcțiilor	105	– cu descreşterea de valoare rezultată din reevaluarea construcțiilor	105
– cu valoarea construcțiilor în curs de execuție, recepționate, care se supun amortizării	231	– cu valoarea amortizării construcțiilor vândute scăzute din evidență	281
– cu valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriaşi la construcțiile luate cu chirie şi restituite proprietarului	281	– cu valoarea neamortizată a construcțiilor transferate cu titlu gratuit	658
– cu valoarea construcțiilor achiziționate	404	– cu valoarea neamortizată a construcțiilor vândute sau scoase din folosință	691

Instalațiile tehnice, mijloacele de transport, animalele şi plantațiile se evidențiază pe grupe, subgrupe, clase şi subclase, potrivit Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin hotărâre a Guvernului (contul 213).

Mobilierul, aparatura birotică, echipamentele de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale se evidențiază pe grupe, subgrupe, clase şi subclase, potrivit Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin hotărâre a Guvernului (contul 214).

Avansuri şi active fixe corporale în curs de execuție – în cadrul cărora se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de active fixe corporale (contul 232) precum şi activele fixe corporale în curs de execuție, care reprezintă lucrările de investiții neterminate până la sfârşitul perioadei, efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau la costul de achiziție, după caz (contul 231).

Activele fixe corporale în curs se trec în categoria activelor fixe la finalizare după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

Alte active ale statului sunt: zăcăminte, resurse biologice necultivate, rezerve de apă etc.

Resursele minerale situate pe teritoriul ţării, în subsolul ţării şi al platoului continental în zona economică a României din Marea Neagra, delimitate conform principiilor dreptului internaţional şi reglementărilor din convenţiile internaţionale la care România este parte, fac obiectul exclusiv al proprietăţii publice şi aparţin statului român (cont 215).

În categoria resurselor minerale se includ: cărbunii, minereurile feroase, neferoase, de aluminiu şi roci alumifere, de metale nobile, radioactive, substanţele utile nemetalifere, rocile utile, pietrele preţioase şi semipreţioase, gazele necombustibile, apele geotermale, apele minerale naturale (gazoase şi plate), apele minerale terapeutice etc.

Operaţiuni contabile privind activele fixe corporale

A. *Operaţiuni contabile privind activele fixe corporale care se supun amortizării*

Operaţiunea nr. 1: Se redistribuie de la ministerul de resort la o unitate descentralizată din teritoriu, în baza **protocolului** încheiat de părţi, un mijloc de transport în valoare de 20.000 Ron.

2133	„Mijloace de transport”	=	**779**	„Venituri din bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit”	20.000

Operaţiunea nr. 2: O instituţie publică realizează din producţie proprie o clădire pentru care efectuează cheltuieli şi înregistrează consumuri materiale şi de natură salarială, **în baza documentelor justificative**, în valoare totală de 170.000 Ron.
La finele exerciţiului bugetar lucrarea fiind neterminată, se preiau în contul de active fixe corporale în curs cheltuielile efectuate, astfel:

231	„Active fixe corporale în curs”	=	**722**	„Venituri din producţia de active fixe corporale”	170.000

În anul următor se înregistrează recepţionarea şi darea în folosinţă a clădirii, în baza **procesului-verbal de recepţie finală**.

212	„Construcţii”	=	**231**	„Active fixe corporale în curs”	170.000

Operaţiunea nr. 3: O unitate administrativ-teritorială achiziţionează, în baza **contractului de leasing financiar** încheiat între părţi, un mijloc de transport în valoare totală de 30.000 Ron.
a) intrarea în patrimoniul unităţii administrativ-teritoriale a mijlocului de transport, la valoarea de intrare:

2133	„Mijloace de transport”	=	**167**	„Alte împrumuturi şi datorii asimilate”	30.000

b) evidențierea dobânzilor aferente:

%		=	**168**	„Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate”	7.200
666	„Cheltuieli privind dobânzile”			- cu dobânda evidențiată în factura curentă	200
471	„Cheltuieli înregistrate în avans”			- cu datoria reprezentând dobânda viitoare	7.000

c) înregistrarea **facturii** emise de proprietarul bunurilor pentru rata scadentă şi pentru dobânda aferentă, în situația în care instituția publică beneficiară este înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoare adăugată:

%		=	**404**	„Furnizori de active fixe”	1.190
167	„Alte împrumuturi şi datorii asimilate”				800
168	„Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate”				200
4426	„T.V.A. deductibilă”				190

Concomitent, se înregistrează şi cheltuiala cu dobânda evidențiată distinct în factura emisă de proprietarul bunurilor:

666	„Cheltuieli privind dobânzile”	=	**471**	„Cheltuieli înregistrate în avans”	200

d) se înregistrează plata ratelor de leasing din veniturile unității administrativ-teritoriale:

404	„Furnizori de active fixe”	=	**561**	„Disponibil al instituțiilor publice finanțate din venituri proprii şi subvenții”	1.190

Operațiunea nr. 4 : Se facturează către un terț un mijloc de transport deținut de către o instituție publică (neînregistrată ca plătitoare de taxă pe valoare adăugată), la valoarea totală de 10.000 Ron, valoarea de intrare a acestuia în patrimoniu fiind de 12.000 Ron.

461	„Debitori diverşi”	=	**791**	„Venituri din valorificarea unor bunuri”	10.000

Concomitent, se înregistrează scăderea din evidenţa contabilă a instituţiei publice a mijlocului de transport, la valoarea de intrare:

%		=	**2133**	„Mijloace de transport”	12.000
691	„Cheltuieli extraordinare din operaţiuni cu active fixe”			- cu valoarea neamortizată	2.000
2813	„Amortizarea instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor”			- cu valoarea amortizată	10.000

Operaţiunea nr. 5 : O instituţie publică iniţiază realizarea din producţie proprie a unei clădiri, pe care ulterior, înainte de finalizare, o cedează unei alte instituţii publice, valoarea investiţiei la data cedării fiind de 155.000 Ron.
a) se înregistrează valoarea investiţiei realizate din producţie proprie, până la data cedării:

231	„Active fixe corporale în curs”	=	**722**	„Venituri din producţia de active fixe corporale”	155.000

b) se înregistrează cedarea investiţiei în curs de execuţie, la valoarea de 155.000 Ron:

658	„Alte cheltuieli operaţionale”	=	**231**	„Active fixe corporale în curs”	155.000

B. Operaţiuni contabile privind activele fixe corporale care nu se supun amortizării

Operaţiunea nr. 1: O instituţie publică finanţată din venituri proprii achiziţionează, în baza **contractului de leasing financiar** încheiat între părţi, aparatură de specialitate în valoare totală de 120.000 Ron pentru care acordă un avans furnizorului de 10.000 Ron.
a) acordarea avansului furnizorului de active corporale:

232	„Avansuri acordate pentru active fixe corporale”	=	**560**	„Disponibil al instituţiilor publice finanţate din venituri proprii”	10.000

b) intrarea în patrimoniul instituţiei publice a activelor corporale, la valoarea de intrare:

2132	„Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare”	=	**102**	„Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului”	120.000

c) evidențierea datoriei, inclusiv a dobânzilor aferente:

%		=	**167**	„Alte împrumuturi şi datorii asimilate”	170.000
682	„Cheltuieli cu activele fixe neamortizabile”			- cu valoarea de intrare a activului	120.000
666	„ Cheltuieli privind dobânzile”			- cu dobânda evidențiată în factura curentă	1.000
471	„Cheltuieli înregistrate în avans”			- cu datoria reprezentând dobânda viitoare	49.000

d) înregistrarea obligației de plată a ratelor lunare de leasing, pe baza **facturii** emise de proprietarul bunurilor, în situația în care instituția publică beneficiară este înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoare adăugată:

%		=	**404**	„Furnizori de active fixe”	5.593
167	„Alte împrumuturi şi datorii asimilate”				4.700
4426	„T.V.A. deductibilă”				893

Concomitent, se înregistrează şi cheltuiala cu dobânda evidențiată distinct în factura emisă de proprietarul bunurilor:

666	„Cheltuieli privind dobânzile”	=	**471**	„Cheltuieli înregistrate în avans”	1.000

e) se înregistrează plata ratelor de leasing din veniturile proprii ale instituției publice achizitoare, cu decontarea avansului acordat (la ultima rată plătită):

404	„Furnizori de active fixe”	=	%		15.593
			560	„Disponibil al instituțiilor publice finanțate din venituri proprii”	5.593
			232	„Avansuri acordate pentru active fixe corporale”	10.000

Operațiunea nr. 2: Se înregistrează intrarea în patrimoniul unei instituții publice de stat a rezervelor de apă, la valoarea justă de 3.600.000 Ron.

2153	„Rezerve de apă”	=	**101**	„Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului”	3.600.000

Operațiunea nr. 3: Scăderea din evidența unei unități administrativ-teritoriale a activelor fixe corporale care nu se supun amortizării, la valoarea de 1.700 Ron.

103	„Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale”	=	**214**	„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active fixe corporale”	1.700

4.3. **Contabilitatea activelor financiare**

Un activ financiar este[17] orice activ care reprezintă:

- ✓ depozite,
- ✓ un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități,
- ✓ un drept contractual.

După conținut, activele financiare cuprind:

- ✓ titluri de participare,
- ✓ alte titluri imobilizate,
- ✓ creanțe imobilizate.

Titlurile de participare reprezintă drepturile sub formă de acțiuni deținute de stat sau de unitățile administrativ-teritoriale potrivit legii, în capitalul unor societăți comerciale sau organisme internaționale, a căror deținere pe o perioada îndelungată aduce venituri sub formă de dividende (contul 260). Acest contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II :

- ➢ 2601 „Titluri de participare cotate”
- ➢ 2602 „Titluri de participare necotate”.

Debit	260 „**Titluri de participare**”	Credit	
Operații cu care se debitează	*Cont coresp. creditor*	*Operații cu care se creditează*	*Cont coresp. debitor*
– cu valoarea altor titluri imobilizate (obligațiuni) nerăscumpărate la scadență şi convertite în titluri de participare	265	– cu sumele încasate reprezentând valoarea contabilă a titlurilor de participare vândute – cu diferențele favorabile dintre valoarea contabilă a titlurilor de participare şi prețul de cesiune	520 525 571 574
– cu sumele datorate pentru activele financiare achiziționate (acțiuni subscrise şi nevărsate)	269	– cu valoarea titlurilor de participare cedate sau scăzute din evidență	664

[17] *** Ordinul ministrului finanțelor nr. 1917/2005, Publicat în M. Of. nr. 1181/2005, bis, pct. 1.3.

– cu valoarea titlurilor de participare rezultate din conversia creanțelor bugetului de stat/ bugetului asigurărilor sociale de stat/ bugetelor fondurilor speciale	463/ 465/ 466	– la sfârşitul perioadei, cu diferențele de curs valutar nefavorabile rezultate în urma reevaluării titlurilor de participare în valută	665
– la sfârşitul perioadei cu diferențele de curs valutar favorabile rezultate în urma reevaluării titlurilor de participare în valută	765		

Alte titluri imobilizate sunt reprezentate de obligațiunile deținute de stat, a căror deținere pe o perioadă îndelungată aduce venituri sub formă de dobânzi (contul 265).

Debit	265 „**Alte titluri imobilizate**”		Credit
Operații cu care se debitează	*Cont coresp. creditor*	*Operații cu care se creditează*	*Cont coresp. debitor*
– cu valoarea altor titluri imobilizate rezultate din conversia creanțelor bugetului de stat	463	– cu valoarea altor titluri imobilizate nerăscumpărate la scadență şi convertite în titluri de participare	260
		– cu sumele încasate reprezentând valoarea contabilă a altor titluri imobilizate vândute; – cu diferențele favorabile dintre valoarea contabilă a altor titluri imobilizate şi prețul de cesiune	520
		– cu valoarea altor titluri imobilizate cedate sau scăzute din evidență	664

Creanțele imobilizate reprezintă drepturile instituțiilor publice pentru împrumuturi acordate pe termen lung şi alte creanțe pe termen lung, potrivit legii.

Contabilitatea creanțelor imobilizate se ține pe următoarele categorii: împrumuturi acordate pe termen lung şi alte creanțe imobilizate. În conturile de împrumuturi pe termen lung se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte de împrumut pentru care se percep dobânzi, potrivit legii (cont 267).

În categoria altor creanțe imobilizate intră: garanțiile, depozitele, depuse de instituția publică la terți (cont 267). Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- ➢ 2675 „Împrumuturi acordate pe termen lung”;
- ➢ 2676 „Dobânzi aferente împrumuturilor pe termen lung”;
- ➢ 2678 „Alte creanțe imobilizate”;

➢ 2679 „Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate”.
Contabilitatea analitică se ține pe feluri de creanțe grupate pe instituții.

Debit	267 „**Creanțe imobilizate**”	Credit	
Operații cu care se debitează	*Cont coresp. creditor*	*Operații cu care se creditează*	*Cont coresp. debitor*
– cu valoarea împrumuturilor pe termen mediu şi lung acordate precum şi a garanțiilor depuse la furnizori pentru utilități	512	– cu valoarea împrumuturilor pe termen mediu şi lung rambursate şi a dobânzilor aferente încasate, precum şi a garanțiilor restituite de furnizori	512
– cu valoarea garanțiilor depuse la furnizori pentru utilități	550	– cu valoarea împrumuturilor pe termen mediu şi lung rambursate şi a dobânzilor aferente încasate, precum şi a garanțiilor restituite de furnizori	560
– cu valoarea garanțiilor depuse la furnizori pentru utilități; – cu valoarea creditelor acordate de la buget pentru construirea, cumpărarea, reabilitarea, consolidarea şi extinderea de locuințe	551	– cu valoarea pierderilor din creanțe imobilizate	663
– cu veniturile din dobânzi aferente creanțelor imobilizate	763	– cu diferențele de curs valutar nefavorabile rezultate în urma încasării creanțelor în valută; – la sfârşitul perioadei, cu diferențele de curs valutar nefavorabile rezultate în urma reevaluării creanțelor în valută	665
– la sfârşitul perioadei cu diferențele de curs valutar favorabile, rezultate din reevaluarea creanțelor imobilizate	765	– cu valoarea creanțelor imobilizate şi a dobânzilor aferente încasate, care provin din anul curent; – cu valoarea garanțiilor restituite de furnizori, care provin din anul curent	770
– la sfârşitul perioadei cu diferențele de curs valutar favorabile, rezultate din reevaluarea creanțelor imobilizate	770		

Contul 269 „Vărsăminte de efectuat pentru active financiare" (cont de pasiv), cu ajutorul căruia se ţine evidenţa vărsămintelor de efectuat pentru activele financiare dobândite. În creditul contului se înregistrează vărsămintele de efectuat pentru activele financiare, iar în debit vărsămintele efectuate. Soldul creditor al contului reprezintă vărsămintele de efectuat. Contabilitatea analitică se ţine pe unităţile emitente de active financiare.

Activele financiare de natura titlurilor de participare şi a altor titluri imobilizate se înregistrează în contabilitatea instituţiilor publice la momentul dobândirii acestora, în condiţiile prevăzute de lege. Împrumuturile acordate pe termen lung se înregistrează în momentul constatării dreptului de creanţă respectiv.

Evaluarea iniţială a activelor financiare se face la costul de achiziţie sau la valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora.

La data bilanţului, activele financiare trebuie prezentate în bilanţ la valoarea de intrare, mai puţin ajustările cumulate pentru pierderea de valoare, pe care instituţiile publice le pot înregistra la sfârşitul exerciţiului financiar, pe seama cheltuielilor (contul 296).

În situaţia în care ajustarea devine total sau parţial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia în contabilitate au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri.

În situaţia, însă, în care se constată o depreciere suplimentară faţă de cea care a fost reflectată în contabilitate, ajustarea trebuie majorată.

Operaţiuni contabile privind activele fixe financiare

Operaţiunea nr. 1: Se înregistrează titluri de participare (acţiuni) în valoare de 5.300 Ron rezultate din conversia creanţelor bugetului asigurărilor de stat:

260	„Titluri de participare"	=	**465**	„Creanţe ale bugetului asigurărilor sociale de stat"	5.300

Operaţiunea nr. 2: Se înregistrează cedarea titlurilor de participare la valoarea contabilă de 4.100 Ron şi preţul de cesiune de 3.900 Ron.

	%	=	**260**	„Titluri de participare"	4.100
525	„Disponibil al bugetului asigurărilor sociale de stat"				3.900
664	„Cheltuieli privind investiţii financiare cedate"				200

Operaţiunea nr. 3: Se vând titluri de participare cu valoare contabilă de 3.300 Ron, iar preţul de cesiune este de 3.800 Ron.

525	„Disponibil al bugetului asigurărilor sociale de stat"	=		%	3.800
			260	„Titluri de participare"	3.300
			750	„Venituri din proprietate"	500

Operațiunea nr. 4: Se acordă credite ipotecare din buget în sumă de 56.000 Ron pentru constituirea de locuințe, astfel:

- alocații bugetare cu destinație specială pentru suma de 41.000 Ron;
- venituri proprii pentru suma de 15.000 Ron.

2673	„Împrumuturi acordate pe termen lung”	=		%	56.000
			551	„Disponibil din alocații bugetare cu destinație specială”	41.000
			560	„Disponibil al instituției publice finanțate din venituri proprii”	15.000

Operațiunea nr. 5: Se evidențiază dobânzi de încasat în sumă de 10.500 Ron, aferente împrumuturilor acordate.

2674	„Dobânzi aferente împrumuturilor pe termen lung”	=	**766**	„Venituri din dobânzi”	10.500

Operațiunea nr. 6: Se încasează dobânzile la împrumuturile pe termen lung acordate astfel:

- alocații bugetare de 6.900 Ron;
- venituri proprii de 3.600 Ron.

	%	=	**2674**	„Dobânzi aferente împrumuturilor pe termen lung”	10.500
551	„Disponibil din alocații bugetare cu destinație specială”				6.900
560	„Disponibil al instituției publice finanțate din venituri proprii”				3.600

Concluzii:

Activele fixe reprezintă o componentă importantă a activului patrimonial şi sunt deținute de către instituțiile publice în scopul utilizării lor pe termen lung. În funcție de conținutul lor, activele fixe includ:

- *activele fixe corporale*,
- *activele fixe necorporale*,
- *activele financiare*.

Activele fixe necorporale sunt active fără substanță fizică, ce se utilizează pe o perioadă mai mare de un an. Activele fixe necorporale *se înregistrează* în contabilitatea instituțiilor publice în momentul transferului dreptului de proprietate, dacă sunt achiziționate cu titlu oneros sau în momentul întocmirii documentelor, dacă sunt construite sau produse de instituție, respectiv primite cu titlu gratuit.

Activele fixe corporale se înregistrează în contabilitatea instituțiilor publice la momentul transferului dreptului de proprietate, pentru cele achiziționate cu titlu oneros sau la data întocmirii documentelor, pentru cele construite sau produse de instituție, respectiv primite cu titlu gratuit, respectiv din donații şi sponsorizări.

Activele financiare reprezintă un element important al patrimoniului instituțiilor publice. Acestea pot fi: depozite, un instrument de capitaluri proprii ale unei alte entități sau un drept comercial. Activele financiare de natura titlurilor de participare şi a altor titluri imobilizate se înregistrează la momentul dobândirii acestora, în condițiile prevăzute de lege[18].

---

[18] OMFP nr. 1917 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice şi instrucțiuni de aplicare a acestuia, MOr. 1186 bis din 29 decembrie 2005.

5. CONTABILITATEA MATERIALELOR ŞI A DECONTĂRILOR CU TERŢII

Structura capitolului:

5.1. Particularităţi privind operaţiunile cu materiale la nivelul instituţiilor publice

5.2. Particularităţi privind decontările cu terţii

Obiectivul capitolului:

Obiectivul acestui capitol îl constituie studiul contabilităţii materialelor, a decontărilor cu terţii şi, implicit, a cheltuielilor ocazionate de consumurile de materiale. Ca urmare a specificului activităţii instituţiilor publice, acestea înregistrează un consum mare de materiale. În cadrul stocurilor se cuprind: materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, produsele, animalele şi păsările, mărfurile, ambalajele, producţia în curs de execuţie şi bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignaţie la terţi.

Concepte-cheie: *active circulante, decontări de natura creanţelor, decontări de natura datoriilor.*

5.1. Particularităţi privind operaţiunile cu materiale la nivelul instituţiilor publice

La nivelul instituţiilor publice se remarcă un consum însemnat de materiale. Aprovizionarea cu elemente de stocuri trebuie să ţină seama de execuţia bugetară, în special de defalcarea creditelor bugetare pe trimestre astfel încât să se asigure o continuitate a desfăşurării activităţii fără sa se constituie stocuri mai mari decât cele normate şi deci să se imobilizeze inutil fondurile băneşti.

Stocurile sunt active circulante:

- deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;
- în curs de producţie în vederea vânzării în procesul desfăşurării normale a activităţii: sau
- sub forma de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează să fie folosite în desfăşurarea activităţii curente a instituţiei, în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

În cadrul stocurilor se cuprind: materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, produsele, animalele şi păsările, mărfurile, ambalajele, producţia în curs de execuţie şi bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignaţie la terţi. Sunt incluse de asemenea, stocurile de materii prime strategice şi de alte stocuri cu o importanţă deosebită pentru economia naţională.

Organizarea contabilităţii stocurilor de natura materialelor la instituţiile publice se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 30** „**Stocuri de materii şi materiale**”, care cuprinde următoarele conturi:

- 301 „Materii prime”
- 302 „Materiale consumabile”
- 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”
- 304 „Materiale rezerva de stat şi de mobilizare”
- 305 „Ambalaje rezerva de stat şi de mobilizare”
- 307 „Materiale date în prelucrare în instituţie”
- 309 „Alte stocuri”.

Contul *301 „Materii prime”* cu ajutorul căruia se ţine evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de materii prime potrivit metodelor inventarului permanent sau intermitent utilizate pentru evidenţa mişcării stocurilor .

Contabilitatea analitică se ţine distinct pe feluri sau grupe (categorii) de materii prime, grupate pe magazii, (gestiuni), potrivit metodei de evidenţă a stocurilor prevăzută de lege, în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii ale instituţiei.

Debit	***301 „Materii prime”***		Credit
Operaţii cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operaţii cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu preţul de înregistrare al produselor rezultate în urma sacrificării animalelor şi păsărilor	307	– cu valoarea materiilor prime date în prelucrare în instituţie	307
– cu valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite reţinute din producţia proprie şi consumate ca materii prime	345	– cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime trimise la terţi	351
– cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime intrate în gestiune aduse de la terţi	351	– cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime vândute ca atare	371
– cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime achiziţionate de la furnizori; – cu valoarea serviciilor prestate aferente materiilor prime intrate în gestiune, aduse de la terţi	401	– cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime incluse în cheltuieli la momentul consumului, constatate lipsă la inventar, precum şi cele degradate; – la începutul perioadei, cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime existente în stoc la sfârşitul perioadei anterioare, stabilită pe baza inventarului (in situaţia aplicării inventarului intermitent)	601

– cu valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime achiziționate de la furnizorii de la care nu s-au primit facturi	408	– cu valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime transferate cu titlu gratuit	658
– cu valoarea taxelor vamale aferente materiilor prime aprovizionate din import	446	– cu valoarea pierderilor din calamități	690
– cu valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime achiziționate din avansuri de trezorerie	542		
– cu valoarea materiilor prime constatate plus la inventar; – cu valoarea materiilor prime restituite la magazie ca nefolosite; – la sfârşitul perioadei, cu valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime existente în stoc stabilită pe baza inventarului (in situația aplicării inventarului intermitent)	601		
– cu valoarea materiilor prime primite cu titlu gratuit	779		
– cu valoarea materiilor prime rezultate din dezmembrarea unor active fixe	791		

Contul 302 „Materiale consumabile”, cu ajutorul căruia se ține evidența existenței şi mişcării stocurilor de materiale consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe şi materiale de plantat, alimente şi furaje, alte materiale consumabile, medicamente şi materiale sanitare).

Rechizitele de birou, imprimatele, precum şi alte materiale consumabile pe care instituția consideră că nu este cazul să le stocheze, pot fi incluse direct în cheltuieli pe bază de documente justificative, cu excepția documentelor cu regim special, care se gestionează potrivit normelor elaborate în acest scop[19].

Contul se detaliază pe conturi sintetice de gradul II conform Planului de conturi pentru instituțiile publice aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917/2005.

Contabilitatea analitică a materialelor consumabile se ține în acelaşi fel ca şi pentru materiile prime, prezentat mai sus.

[19] *** H.G. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă, publicată în M. Of. nr. 368/19.12.1997, cu modificările şi completările ulterioare.

Debit	302 „Materiale consumabile” (activ)		Credit
Operații cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operații cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu prețul de înregistrare al materialelor neconsumate în procesul de prelucrare şi restituite la magazie	307	– cu valoarea materialelor consumabile date în prelucrare în instituție	307
– cu valoarea la preț de înregistrare a produselor finite reținute din producția proprie şi consumate ca materiale	345	– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile trimise la terți	351
– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile intrate în gestiune aduse de la terți	351	– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile vândute ca atare	371
– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile achiziționate de la furnizori; – cu valoarea serviciilor prestate aferente materialelor consumabile intrate în gestiune, aduse de la terți	401	– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile incluse în cheltuieli la momentul consumului, constatate lipsă la inventar, precum şi cele degradate; – la începutul perioadei, cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile existente în stoc la sfârşitul perioadei anterioare, stabilită pe baza inventarului (in situația aplicării inventarului intermitent)	602
– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile achiziționate de la furnizorii de la care nu s-au primit facturi	408	– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile transferate cu titlu gratuit	658
– cu valoarea taxelor vamale aferente materialelor consumabile aprovizionate din import	446	– cu valoarea pierderilor din calamități	690
– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile rezultate din scoaterea din funcțiune a activelor fixe achiziționate din alocații bugetare, care urmează a se vira la buget	448		

– cu valoarea carburanților procurați pe bază de bonuri valorice	532		
– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile achiziționate din avansuri de trezorerie	542		
– cu valoarea materialelor consumabile constatate plus la inventar; – cu valoarea materialelor consumabile restituite la magazie ca nefolosite; – la sfârşitul perioadei, cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile existente în stoc stabilită pe baza inventarului (in situația aplicării inventarului intermitent)	602		
– cu valoarea materialelor consumabile primite cu titlu gratuit	779		
– cu valoarea materialelor consumabile rezultate din dezmembrarea unor active fixe	791		

Contul 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”, cu ajutorul căruia se ține evidența existenței şi mişcării stocurilor de materiale de natura obiectelor de inventar.

Materialele de natura obiectelor de inventar se înregistrează în contabilitate la aceleaşi prețuri ca şi materiile prime şi materialele consumabile.

Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II :
3031 „Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie”;
3032 „Materiale de natura obiectelor de inventar în folosință”.

Contabilitatea analitică a materialelor de natura obiectelor de inventar se ține în mod similar cu cea a materiilor prime şi a materialelor consumabile.

Debit	**303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” (activ)**		Credit
Operații cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operații cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu valoarea produselor finite reținute din producția proprie şi folosite ca obiecte de inventar	345	– cu prețul de înregistrare al materialelor de natura obiectelor de inventar aflate în magazie sau în folosință la 31 decembrie 2005, la scoaterea din folosință	117

– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar intrate în gestiune aduse de la terți	351	– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar trimise la terți	351
– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar achiziționate de la furnizori; – cu valoarea serviciilor prestate aferente materialelor de natura obiectelor de inventar intrate în gestiune, aduse de la terți	401	– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar vândute ca atare	371
– cu valoarea la preț de înregistrare materialelor de natura obiectelor de inventar achiziționate de la furnizorii de la care nu s-au primit facturi	408	– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar scoase din folosință incluse în cheltuieli, constatate lipsă la inventar, precum şi cele degradate	603
– cu valoarea taxelor vamale aferente materialelor de natura obiectelor de inventar aprovizionate din import	446	– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar transferate cu titlu gratuit	658
– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar rezultate din scoaterea din funcțiune a activelor fixe achiziționate din alocații bugetare, care urmează a se vira la buget	448	– cu valoarea pierderilor din calamități	690
– cu valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar achiziționate din avansuri de trezorerie	542		
– cu valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar constatate plus la inventar;	603		
– cu valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar primite cu titlu gratuit	779		
– cu valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar rezultate din dezmembrarea unor active fixe	791		

***Contul 304 „Materiale rezerva de stat şi de mobilizare”*,** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de materiale rezerva de stat şi de mobilizare.

Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

3041 „Materiale rezerva de stat”;
3042 „Materiale rezerva de mobilizare”.

Contabilitatea analitică a materialelor rezerva de stat şi de mobilizare se ţine pe magazii (gestiuni), pe feluri sau grupe de materiale potrivit metodei de evidenţă a stocurilor prevăzută de lege, utilizată în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii ale instituţiei.

Debit	***304 „Materiale rezerva de stat şi de mobilizare”* (activ)**		Credit
Operaţii cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operaţii cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu valoarea la cost de achiziţie a materialelor rezerva de stat şi de mobilizare intrate de la furnizori	401	– cu valoarea la cost de achiziţie a materialelor disponibilizate din stocurile rezerva de stat şi de mobilizare şi vândute ca atare	371
– cu valoarea la cost de achiziţie a materialelor rezerva de stat şi de mobilizare intrate de la furnizorii de la care nu s-au primit facturi	408	– cu valoarea la cost de achiziţie a materialelor rezerva de stat şi de mobilizare împrumutate şi pentru împrospătarea stocurilor	411
– cu valoarea materialelor rezerva de stat şi de mobilizare constatate plus la inventar;	689	– cu valoarea la cost de achiziţie a materialelor rezerva de stat şi de mobilizare constatate drept consumuri nelegale din custodii	461
– cu valoarea la cost de achiziţie a materialelor rezerva de stat şi de mobilizare şi a celor pentru împrospătare primite cu titlu gratuit	779	– cu valoarea la cost de achiziţie a materialelor rezerva de stat şi de mobilizare acordate în condiţiile legii ca ajutoare umanitare gratuite; – cu valoarea la cost de achiziţie a materialelor rezerva de stat şi de mobilizare constatate lipsă şi aprobate ca perisabilităţi legale; – cu valoarea la cost de achiziţie a materialelor rezerva de stat şi de mobilizare reprezentând prelevări de probe aprobate legal; – cu valoarea la cost de achiziţie a materialelor rezerva de stat şi de mobilizare scoase cu caracter definitiv	689
		– cu valoarea pierderilor din calamităţi	690

Contul 305 „Ambalaje rezerva de stat şi de mobilizare”, cu ajutorul căruia se ține evidența existenței şi mişcării stocurilor de ambalaje rezerva de stat şi de mobilizare.

Contul 305 „Ambalaje rezerva de stat şi de mobilizare” este un cont de **activ**.

În **debitul** contului se înregistrează intrările de ambalaje rezerva de stat şi de mobilizare pentru constituirea şi reîntregirea stocurilor, din restituirea împrumuturilor, scoase la împrospătare, din transferuri fără plată, precum şi aferente plusurilor constatate la inventar, iar în **credit,** ieşirile de ambalaje date cu împrumut, scoateri cu caracter definitiv, pentru împrospătarea stocurilor, constatate drept consumuri nelegale din custodii, perisabilitățile legale, cantitățile transferate fără plată, precum şi cele disponibilizate în condițiile legii.

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea ambalajelor rezervă de stat şi de mobilizare existente în stoc.

Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

3051 „Ambalaje rezervă de stat”;

3052 „Ambalaje rezervă de mobilizare”.

Contabilitatea analitică a ambalajelor se ține distinct , pe magazii (gestiuni) şi în cadrul acestora pe feluri sau grupe de ambalaje, potrivit metodei de evidență a stocurilor prevăzută de lege, utilizată în funcție de specificul activității şi de necesitățile proprii ale instituției.

Contul 307 „Materiale date în prelucrare în instituție”, cu ajutorul căruia se ține evidența materialelor şi produselor date în prelucrare, a animalelor tinere sau la îngrăşat date pentru sacrificare şi prelucrare în instituție. În acest cont se înregistrează numai valoarea materialelor date în prelucrare, iar cheltuielile de transport, manipulare şi celelalte cheltuieli de prelucrare se înregistrează în conturile de cheltuieli aferente.

Contul 307 „Materialele date în prelucrare în instituție” este un cont de **activ.**

În **debitul** contului se înregistrează materialele date în prelucrare, iar în **credit,** valoarea materialelor rezultate din prelucrare.

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea materialelor în prelucrare în instituție.

Contabilitatea analitică se ține pe unități prelucrătoare, iar în cadrul acestora pe feluri sau grupe de materiale.

Contul 309 „Alte stocuri”, cu ajutorul căruia se ține evidența existenței şi mişcării stocurilor de muniții şi furnituri pentru apărare națională, ordine publică şi siguranță națională, precum şi a altor stocuri specifice .

Contul 309 „Alte stocuri” este un cont de **activ**. În **debitul** contului se înregistrează intrarea în gestiune a munițiilor şi furniturilor pentru apărare națională, ordine publică şi siguranță națională, precum şi a altor stocuri specifice unor instituții, iar în **credit,** ieşirile din gestiune a munițiilor şi furniturilor pentru apărare națională, ordine publică şi siguranță națională, precum şi a altor stocuri specifice .

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea munițiilor şi furniturilor pentru apărare națională, ordine publică şi siguranță națională, precum şi a altor stocuri specifice existente în stoc.

Contabilitatea analitică se ţine pe magazii (gestiuni), pe feluri sau grupe de materiale potrivit metodei de evidenţă a stocurilor prevăzute de lege, utilizată în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii ale instituţiei.

Operaţiuni contabile privind materialele

Exemple de operaţiuni contabile privind stocurile prin **metoda inventarului permanent:**

Operaţiunea nr. 1: O instituţie publică primeşte stocuri cu titlu gratuit (donaţii, sponsorizări, comasări de unităţi etc.) în valoare de 17.000 Ron.

%					
301 (302,303, 309,361, 371,381)	„Materii prime” „Materiale consumabile” „Materiale de natura obiectelor de inventar” „Muniţii şi furnituri …” „Animale şi păsări” „Mărfuri” „Ambalaje”	=	**779**	„Venituri din bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit”	17.000

Operaţiunea nr. 2: La o instituţie publică finanţată din venituri proprii se procedează la dezmembrarea unor imobilizări casate anterior, operaţiune din care rezultă materiale de natura stocurilor, în valoare de 1.000 Ron.

302	„Materiale consumabile”	=	**791**	„Venituri din valorificarea unor bunuri”	1.000

Operaţiunea nr. 3: O instituţie publică obţine materiale de natura obiectelor de inventar la scoaterea din funcţiune a unor active fixe achiziţionate din alocaţii bugetare, în valoare de 1.500 Ron, valoare care urmează a se vira la bugetul respectiv.

303	„Materiale de natura obiectelor de inventar”	=	**448**	„Alte datorii şi creanţe cu bugetul”	1.500

Operaţiunea nr. 4: O instituţie publică (subordonată) primeşte de la instituţia publică superioară materiale de natura obiectelor de inventar, în valoare de 1.800 Ron. În contabilitatea instituţiei subordonate se va înregistra:

303	„Materiale de natura obiectelor de inventar”	=	**481**	„Decontări între instituţia superioară şi instituţiile subordonate”	1.800

Operaţiunea nr. 5: Se scot din folosinţă, pe baza **referatului** aprobat de ordonatorul de credite, materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă, în valoare de 700 Ron.

603	„Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar”	=	**3032**	„Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă”	700

Concomitent, **se creditează** contul în afara bilanțului 8030 « Active fixe şi obiecte de inventar primite în folosință », cu valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar restituite titularilor :

C : 8030 „Active fixe şi obiecte de inventar primite în folosință” 700

Exemple de operațiuni contabile privind stocurile prin metoda inventarului intermitent:

Operațiunea nr. 1: O instituție publică aprovizionează cu factură de la furnizori stocuri, după cum urmează:

- materii prime – 2.500 Ron;
- materiale consumabile – 5.250 Ron;
- materiale de natura obiectelor de inventar – 12.000 Ron.

	%				
601	„Cheltuieli cu materiile prime”	=	**401**	„Furnizori”	19.850
					2.500
602	„Cheltuieli cu materialele consumabile”				
					5.250
603	„Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar”				12.100

Operațiunea nr. 2: Se primesc de către o instituție publică ambalaje în valoare de 1.200 Ron pentru care furnizorul nu a întocmit factura.

608	„Cheltuieli privind ambalajele”	=	**408**	„Furnizori-facturi nesosite”	1.200

Operațiunea nr. 3: La sfârşitul lunii se stabileşte, pe baza inventarului, valoarea materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar şi ambalajelor existente în stoc, după care se determină ieşirile din gestiune potrivit relației:

E = Si + I – Sf, în care

E = cantitățile ieşite;
Si = stoc inițial;
I = cantitățile intrate;
Sf = stoc final.

301	„Materii prime”	=	**601**	„Cheltuieli cu materiile prime”	850
302	„Materiale consumabile”	=	**602**	„Cheltuieli cu materialele consumabile”	3.200
303	„Materiale de natura obiectelor de inventar”	=	**603**	„Cheltuieli ca materialele de natura obiectelor de inventar”	6.350
381	„Ambalaje”	=	**608**	„Cheltuieli privind ambalajele”	550

Operațiunea nr. 4: La începutul lunii următoare, instituția publică realizează trecerea pe cheltuieli a stocurilor constatate la sfârşitul lunii anterioare, pa baza inventarului, efectuând următoarele înregistrări în contabilitate:

601	„Cheltuieli cu materiile prime”	=	**301**	„Materii prime”	850
602	„Cheltuieli cu materialele consumabile”	=	**302**	„Materiale consumabile”	3.200
603	„Cheltuieli ca materialele de natura obiectelor de inventar”	=	**303**	„Materiale de natura obiectelor de inventar”	6.350
608	„Cheltuieli privind ambalajele”	=	**381**	„Ambalaje”	550

5.2. **Particularități privind decontările cu terții**

Decontările instituțiilor publice privesc două mari categorii de relații, şi anume:

1. relații de decontare cu terțe persoane juridice (din afara instituțiilor), având calitatea de instituții superioare şi/sau instituții subordonate privind finanțarea bugetară, respectiv de la care primesc sau cărora le repartizează mijloace băneşti aprobate prin buget. Tot aici se includ şi relațiile de decontare cu terții debitori sau creditori persoane juridice având calitatea de clienți sau diverşi debitori reprezentând creanțe de încasat rezultate în urma activității instituției publice, precum şi relații de decontare cu terții creditori din afara instituției în calitatea acestora de furnizori de bunuri şi servicii, lucrări executate etc.

Exemple:

Transferul între instituția superioară şi instituțiile subordonate	*Simbol cont debitor*	*Simbol cont creditor*
– Transferul de materii prime	481	301
– Transferul de materiale consumabile	481	302
– Transferul de active fixe corporale	481	214
– Sume plătite numerar în cadrul decontărilor reciproce	481	531

2. relații de decontare în cadrul instituției publice privind drepturile şi obligațiile evaluate în bani dintre instituția publică şi personalul angajat pe baza contractelor individuale de muncă încheiate conform prevederilor legale în vigoare.

Decontările între instituțiile publice cuprind operațiunile de decontare intervenite în cursul exercițiului între instituția superioară şi instituțiile subordonate sau între instituțiile subordonate aceleiaşi instituții superioare, după caz, reprezentând valoarea activelor fixe şi a materialelor transmise şi primite în vederea executării unor acțiuni în cadrul instituției, precum şi sumele transmise de instituția superioară către instituțiile din subordine pentru efectuarea cheltuielilor din alocații

bugetare, din fonduri speciale, fonduri cu destinație specială, împrumuturi externe rambursabile şi nerambursabile.

Contabilitatea decontărilor între instituțiile publice, cuprinde operațiile care se înregistrează reciproc şi în aceeaşi perioadă de gestiune, atât în contabilitatea unității debitoare, cât şi a celei creditoare aparținând aceluiaşi ordonator principal de credite (**conturile 481,482**). La consolidare soldurile acestor conturi se elimină.

Potrivit principiilor contabilității de angajamente, efectele tranzacțiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile şi evenimentele se produc şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit.

Înregistrarea în contabilitate a creanțelor şi datoriilor se efectuează în momentul constatării drepturilor şi obligațiilor.

Creanțele şi datoriile instituțiilor publice se înregistrează în contabilitate la **valoarea nominală.** Operațiunile în valută trebuie înregistrate în momentul recunoaşterii inițiale în moneda de raportare, aplicându-se sumei în valută **cursul de schimb** dintre moneda de raportare şi moneda străină, **la data efectuării tranzacției.**

Creanțele şi datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operațiunilor comunicat de Banca Națională a României, cât şi în valută.

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor şi datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare trebuie recunoscute ca **venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.**

Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceluiaşi exercițiu financiar în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu financiar, care intervine până în exercițiul decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui asemenea exercițiu financiar.

La data întocmirii situațiilor financiare, creanțele şi datoriile în valută se evaluează la cursul publicat de Banca Națională a României, valabil pentru data întocmirii situațiilor financiare, respectiv pentru ultima zi a exercițiului financiar.

Creanțele şi datoriile aferente fondurilor nerambursabile primite de la Comunitatea Europeana se evaluează la cursul publicat de Banca Centrală Europeană, valabil pentru ultima zi a lunii în care se întocmesc situațiile financiare.

La data bilanțului, evaluarea creanțelor şi a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere şi valoarea contabilă netă a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru depreciere.

Instituțiile publice **pot** înregistra ***ajustări pentru deprecierea creanțelor*** la sfârşitul exercițiului financiar, pe seama cheltuielilor (**conturile 491,496,497**).

În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o oarecare

măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri.

În situaţia în care se constată o depreciere suplimentară faţă de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată.

Contabilitatea terţilor asigură evidenţa datoriilor şi creanţelor instituţiei în relaţiile acesteia cu furnizorii, clienţii, personalul, bugetul statului, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, Comunitatea Europeană (decontările pentru fondurile PHARE, ISPA, SAPARD etc.), cu debitorii şi creditorii diverşi, debitori şi creditori ai bugetelor, decontările între instituţii publice, precum şi evidenţa operaţiilor care necesită clarificări ulterioare şi alte decontări.

Furnizori şi conturi asimilate

În contabilitatea furnizorilor se înregistrează operaţiunile privind achiziţiile de bunuri, lucrări executate şi servicii prestate pentru care s-au primit facturi (**conturile 401 şi 404**).

Contabilitatea analitica se tine pe fiecare furnizor, respectiv furnizor de active fixe. Furnizorii se grupează în furnizori interni şi furnizori externi.

Debit	**401 „Furnizori" (pasiv)**		Credit
Operaţii cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operaţii cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu plăţile în lei şi valută dispuse sub formă de trageri din împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale achitate furnizorilor	162	– cu valoarea la preţ de înregistrare a stocurilor achiziţionate de la furnizori; – cu valoarea serviciilor prestate aferente stocurilor intrate în gestiune, aduse de la terţi	301, 302, 303, 304, 305, 309
– cu plăţile în lei şi valută dispuse sub formă de trageri din împrumuturi interne şi externe *contractate de stat* achitate furnizorilor	164	– cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor achiziţionate de la furnizori; – cu valoarea serviciilor prestate aferente mărfurilor intrate în gestiune, aduse de la terţi	371
– cu valoarea acceptata a efectelor comerciale de plăţi	403	– cu valoarea facturilor primite în cazul în care acestea au fost evidenţiate anterior ca facturi nesosite	408

– cu valoarea avansurilor regularizate cu furnizorii la primirea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor; – cu valoarea ambalajelor care circula în sistem de restituire, predate furnizorilor	409	– cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate la furnizori	409
– cu creşterea de valoare rezultată din reevaluarea construcțiilor	105	– cu taxa pe valoarea adăugată deductibilă cuprinsă în facturi sau alte documente legale emise de furnizori	4426
– cu valoarea construcțiilor achiziționate în regim de leasing financiar, conform prevederilor contractuale	167	– cu taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă cumpărărilor efectuate cu plata în rate sau prin decontări succesive	4428
– cu valoarea construcțiilor în curs de execuție, recepționate, care se supun amortizării	231	– cu valoarea facturilor reprezentând abonamente, chirii şi alte cheltuieli efectuate anticipat	471
– cu valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriaşi la construcțiile luate cu chirie şi restituite proprietarului	281	– cu valoarea timbrelor fiscale şi poştale, a biletelor de tratament şi odihnă, a tichetelor şi biletelor de călătorie, bonurilor valorice pentru carburanți auto, biletelor cu valoare nominala, tichetelor de masa şi altor valori achiziționate de la furnizori	532
– cu valoarea construcțiilor achiziționate	404	– cu valoarea materiilor prime şi a materialelor consumabile achiziționate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent	601, 602
– cu sumele datorate furnizorilor, cuvenite bugetului, după prescrierea lor	448	– cu valoarea consumului de energie şi apă, inclusă pe cheltuieli	610
– cu sumele clarificate reprezentând datorii achitate	473	– cu sumele datorate terților pentru alte cheltuieli autorizate prin dispoziții legale	629
– cu sumele plătite furnizorilor pentru materiale achiziționate, Lucrări executate şi servicii prestate	512	– cu sumele datorate furnizorilor pentru bunuri livrate, Lucrări executate, servicii prestate (rechizite şi manuale şcolare, transport elevi, studenți, şomeri etc., tratament balnear şi odihnă, compensarea prețurilor la medicamente, drepturi în natură pentru elevi etc.).	677

– cu sumele plătite furnizorilor interni sau externi, pentru materiale achiziționate, lucrări executate şi servicii prestate	513, 514, 516, 517		
– cu sumele plătite furnizorilor pentru materiale aprovizionate, lucrări executate şi servicii prestate	770		
– cu sumele datorate şi neachitate diverşilor furnizori de bunuri şi servicii care au intrat în acțiunea de stingere a unor obligații bugetare prin compensare, potrivit legii	771		

Cu ajutorul contului **404 „Furnizori de active fixe"** se ține evidența decontărilor cu furnizorii de active fixe corporale sau necorporale, pentru care s-au primit facturi.

Contul 404 se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

4041 „Furnizori de active fixe sub 1 an"
4042 „Furnizori de active fixe peste 1 an".

Contabilitatea analitică se ține pe fiecare furnizor de active fixe.

Debit	**404 „Furnizori de active fixe" (pasiv)**		Credit
Operații cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operații cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu plățile în lei şi valută dispuse sub formă de trageri din împrumuturi interne şi externe contractate de autoritățile administrației publice locale achitate furnizorilor de active fixe	162	– cu obligația de plată a ratelor de leasing financiar pe baza facturilor emise de locator	167
– cu plățile în lei şi valută dispuse sub formă de trageri din împrumuturi interne şi externe garantate de autoritățile administrației publice locale achitate furnizorilor de active fixe	163		
– cu plățile în lei şi valuta dispuse sub forma de trageri din împrumuturi interne şi externe *contractate de stat* achitate furnizorilor de active fixe	164	– cu valoarea dobânzilor datorate şi facturate potrivit prevederilor contractuale, în cazul leasingului financiar	168

– cu valoarea avansurilor acordate furnizorilor de active fixe corporale, decontate	232	– cu valoarea lucrărilor şi proiectelor de dezvoltare achiziţionate de la terţi	203
– cu sumele plătite furnizorilor de active fixe din împrumuturi interne şi externe contractate de stat	513	– cu valoarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare, precum şi cu valoarea altor active fixe necorporale achiziţionate de la furnizorii de active fixe	205, 208
- cu sumele plătite furnizorilor de active fixe din împrumuturi interne şi externe garantate de stat	514	- cu valoarea terenurilor şi amenajărilor la terenuri, precum şi cu valoarea construcţiilor achiziţionate; - cu valoarea instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor achiziţionate; - cu valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie achiziţionate; - valorilor umane şi materiale şi altor active corporale achiziţionate.	211, 212 213 214
– cu sumele plătite furnizorilor de active fixe din fonduri externe nerambursabile	515	– cu taxa pe valoarea adăugată deductibilă cuprinsă în facturi sau alte documente legale emise de furnizori	4426
– cu sumele plătite furnizorilor de active fixe din împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale	516	– cu taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă cumpărărilor de active fixe cu plata în rate	4428
– cu sumele plătite furnizorilor de active fixe, din împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale	517	– la sfârşitul perioadei, cu diferenţele de curs valutar nefavorabile rezultate din reevaluarea furnizorilor de active fixe în valută	665
– cu sumele plătite furnizorilor de active fixe din contul de disponibil	550	– cu valoarea de intrare a activelor fixe care nu se supun amortizării, potrivit legii	682
– cu sumele plătite furnizorilor de active fixe din alocaţii bugetare cu destinaţie specială	551		
– cu sumele achitate furnizorilor de active fixe corporale pentru realizarea de investiţii ale serviciilor publice de interes local	554		

– cu sumele achitate constructorilor pentru lucrările executate la obiective de investiții pentru construirea de noi locuințe	556		
– cu plățile efectuate către furnizorii de active fixe din cofinanțare de la buget	558		
– cu sumele plătite furnizorilor de active fixe din venituri proprii	560		
– cu sumele plătite furnizorilor de active fixe	770		
– cu sumele datorate şi neachitate diverşilor furnizori de bunuri şi servicii care au intrat în acțiunea de stingere a unor obligații bugetare prin compensare, potrivit legii	771		

Avansurile acordate furnizorilor se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct (**conturile 232, 234, 409**).

Contul 409 se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

4091 „Furnizori- debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”;
4092 „Furnizori- debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări”.

Debit	**409 „Furnizori – debitori” (activ)**		Credit
Operații cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operații cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu avansurile acordate furnizorilor în contul unor livrări de bunuri, executări de lucrări sau prestări de servicii	162, 163, 164, 165	– cu valoarea avansurilor regularizate cu furnizorii la primirea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor; – cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire predate furnizorilor	401
– cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate la furnizori	401	– cu valoarea ambalajelor care circula în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor ca urmare a degradării	608
– cu avansurile acordate furnizorilor din contul de disponibil pentru livrări de bunuri, executări de lucrări sau prestări de servicii	512	– cu diferențele de curs valutar nefavorabile rezultate în urma încasării furnizorilor-debitori în valută; – la sfârşitul perioadei, cu diferențele de curs valutar nefavorabile rezultate din reevaluarea furnizorilor-debitori în valută	665

– cu avansurile acordate furnizorilor pentru livrări de bunuri, executări de lucrări sau prestări de servicii	513, 514, 515, 516, 517		
– cu avansurile acordate furnizorilor pentru bunuri achiziționate, lucrări executate şi servicii prestate din împrumuturi interne şi externe primite de la bugetul local pentru investiții	519		
– cu avansurile acordate furnizorilor pentru livrări de bunuri, executări de lucrări sau prestări de servicii	550, 551, 558, 560, 562		
– cu avansurile acordate furnizorilor, pentru livrări de bunuri, executări de lucrări sau prestări de servicii	770		

Operațiunile privind achizițiile de bunuri, lucrări executate şi servicii prestate, precum şi achizițiile de active fixe pe baza efectelor comerciale (bilet la ordin, cambie, trată etc.), se înregistrează în conturile corespunzătoare de efecte de plătit (**conturile 403 şi 405**). Contul 403 „Efecte de plătit” este un cont de **pasiv,** în **creditul** căruia se înregistrează obligația de plată a efectelor, iar în **debit** plata efectelor. **Soldul** creditor al contului reprezintă valoarea efectelor de plătit.

Contul 405 „Efecte de plătit pentru active fixe” este un cont de **pasi**v, în **creditul** căruia se înregistrează efectele de plătit, iar în **debit** plata efectelor. **Soldul** creditor al contului reprezintă valoarea efectelor de plătit. Contabilitatea analitică a contului 405 se ține pe categorii de efecte comerciale. Efectele comer-ciale scontate neajunse la scadență se înregistrează într-un cont în afara bilanțului şi se menționează în notele explicative.

Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condițiile de formă şi de fond prevăzute de legislația în vigoare (Legea nr. 58/1934 asupra cambiei şi biletului la ordin, Legea nr. 83/1994, Normele-tehnice nr. 10/1994 privind cambia şi biletul la ordin), fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată.

Cambia trebuie să cuprindă[20]:

1. Denumirea de cambie trecută în însuşi textul titlului şi exprimată în limba întrebuințată pentru redactarea acestui titlu.

2. Ordinul necondiționat de a plăti o sumă determinată.
3. Numele aceluia care trebuie să plătească (tras).

[20] *** Legea nr. 58/1934 asupra cambiei şi biletului la ordin, Publicată în M. Of. nr. 100/1 mai 1934, art. 1.

4. Arătarea scadenței.
5. Arătarea locului unde plata trebuie făcută.
6. Numele aceluia căruia sau la ordinul căruia plata trebuie făcută.
7. Arătarea datei şi a locului emiterii.
8. Semnătura celui care emite cambia (trăgător).

Biletul la ordin trebuie să prezinte următoarele mențiuni obligatorii[21]:

1. denumirea de bilet la ordin trecută în însuşi textul titlului şi exprimată în limba întrebuințată pentru redactarea acestui titlu;
2. promisiunea necondiționată de a plăti o sumă determinată;
3. arătarea scadenței;
4. arătarea locului unde plata trebuie făcută;
5. numele aceluia căruia sau la ordinul căruia plata trebuie făcută;
6. arătarea datei şi a locului emiterii;
7. semnătura emitentului.

Bunurile cumpărate, lucrările executate şi serviciile prestate pentru care nu s-au primit facturi, se evidențiază distinct în contabilitate cu ajutorul **contului 408 „Furnizori- facturi nesosite”,** cont de **pasiv.** În **creditul** contului se înregistrează sumele datorate furnizorilor de la care nu s-au primit facturi, iar **în debit,** valoarea facturilor sosite. **Soldul** creditor al contului exprimă datoriile față de furnizorii de la care nu s-au primit facturi. Datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operațiunilor, comunicat de Banca Națională a României, cât şi în valută.

Operațiunile în valută trebuie înregistrate în momentul recunoaşterii inițiale în moneda de raportare (leu), aplicându-se sumei în valută cursul de schimb dintre moneda de raportare şi moneda străină, la data efectuării tranzacției.

Contabilitatea furnizorilor se ține pe fiecare persoană fizică sau juridică.

În contabilitatea analitică furnizorii se grupează astfel: interni şi externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată.

Clienți şi conturi asimilate

În contabilitatea clienților se înregistrează operațiunile privind livrările de mărfuri şi produse, lucrările executate şi serviciile prestate (**contul 411**). Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II:
4111 „Clienți cu termen sub 1 an”;
4112 „Clienți cu termen peste 1 an”;
4118 „Clienți incerți sau în litigiu”.

Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (**contul 4118**).

[21] *** *Idem*, art. 104.

Debit	411 „Clienţi” (activ)		Credit
Operaţii cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operaţii cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu valoarea bunurilor livrate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate de serviciile publice de interes local care desfăşoară activităţi de natură economică şi care au obligaţia calculării, înregistrării şi recuperării uzurii fizice şi morale a activelor fixe aferente acestor activităţi prin tarif sau preţ, potrivit legii, şi constituirea fondului de amortizare	134	– cu valoarea efectelor comerciale acceptate	413
– cu valoarea la cost de achiziţie a materialelor rezerva de stat şi de mobilizare împrumutate şi pentru împrospătarea stocurilor	304	– cu avansurile decontate cu clienţii; – cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienţi	419
– cu valoarea la cost de achiziţie a ambalajelor rezervă de stat şi de mobilizare împrumutate şi pentru împrospătarea stocurilor	305		
– cu sumele reprezentând venituri datorate bugetelor	448	– cu sumele datorate bugetului, virate acestuia	448
– cu sumele de restituit contribuabililor după acoperirea obligaţiilor faţă de creditorii bugetari	467	– cu întregirea preţului bunului adjudecat, cu taxa de participare la licitaţie depusă de adjudecător	467
– cu veniturile aferente exerciţiilor viitoare înregistrate în avans	472	– cu sumele încasate în contul de disponibil deschis la unităţile de trezorerie a statului reprezentând sume obţinute din valorificarea bunurilor supuse executării silite	528
– cu valoarea nominală a tichetelor de masă nefolosite, returnate către unităţile emitente	532	– cu sumele încasate reprezentând venituri din vânzarea spatiilor comerciale cu plata în rate, cuvenite bugetului de stat şi bugetului local	529
		– cu sumele încasate de la clienţi, în contul de disponibil, reprezentând contravaloarea bunurilor vândute, lucrărilor executate şi serviciilor prestate	560, 561, 562

Operațiunile privind vânzările de bunuri, executările de lucrări şi prestările de servicii, efectuate pe baza efectelor comerciale (bilet la ordin, cambie, trata etc.) se înregistrează în conturile corespunzătoare de efecte de primit (**contul 413**).

Contul 413 „Efecte de primit de la clienți” este un cont de **activ.** În **debitul** contului se înregistrează sumele datorate de clienți reprezentând valoarea efectelor comerciale acceptate, iar **în credit,** sumele încasate de la clienți. **Soldul** debitor al contului reprezintă valoarea efectelor comerciale de primit. Efectele comerciale scontate neajunse la scadență se înregistrează într-un cont în afara bilanțului şi se menționează în notele explicative.

Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condițiile de formă şi de fond prevăzute de legislația în vigoare, prezentate anterior, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată.

Bunurile vândute, lucrările executate şi serviciile prestate, pentru care nu s-au întocmit facturi, se evidențiază distinct în contabilitate cu ajutorul contului **418 „Clienți – facturi de întocmit”,** cont de **activ**. În **debitul** contului se înregistrează valoarea prestațiilor pentru care nu s-au întocmit facturi, iar în **credit,** valoarea facturilor întocmite către clienți. **Soldul** debitor al contului reprezintă valoarea bunurilor livrate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi.

Contabilitatea analitică se ține pe fiecare client, iar clienții se grupează în clienți interni şi clienți externi. Avansurile primite de la clienți pentru livrări de bunuri, executări de lucrări şi prestări de servicii se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct (**contul 419**).

Contul **419 „Clienți – creditori”** este un cont de **pasiv**, în **creditul** căruia se înregistrează avansurile încasate de la clienți, iar în **debit,** decontarea avansurilor primite de la clienți. **Soldul** creditor al contului reprezintă avansurile primite de la clienți şi nedecontate.

Creanțele în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operațiunilor, comunicat de Banca Națională a României, cât şi în valută.

Operațiunile în valută trebuie înregistrate în momentul recunoaşterii inițiale în moneda de raportare (leu), aplicându-se sumei în valută cursul de schimb dintre moneda de raportare şi moneda străină, la data efectuării tranzacției.

Contabilitatea clienților se ține pe categorii, precum şi pe fiecare persoană fizică sau juridică.

În contabilitatea analitică clienții se grupează astfel: clienți interni şi externi, iar în cadrul acestora pe termene de încasare.

Personal şi conturi asimilate

Contabilitatea decontărilor cu personalul evidențiază drepturile salariale, sporurile, premiile, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum şi cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii şi alte drepturi în bani şi/sau în natură datorate de instituția publică personalului pentru munca prestată (**contul 421**). Contabilitatea analitică se asigură cu ajutorul statelor de salarii, distinct pentru sume acordate din fondul de salarii şi din contribuția de asigurări sociale.

Debit	421 „Personal-salarii datorate” (pasiv)		Credit
Operații cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operații cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu sumele reținute pe statele de salarii reprezentând avansurile acordate salariaților	425	– cu salariile şi alte drepturi salariale cuvenite personalului angajat	641
– cu salariile şi alte drepturi salariale neridicate în termenul legal de plată	426		
– cu sumele reținute de la salariați, datorate terților, reprezentând chirii, cumpărări cu plata în rate etc. datorate terților	427		
– cu sumele reținute din salarii pentru stingerea debitelor datorate instituției; – cu garanțiile gestionare reținute personalului, potrivit legii	428		
– cu contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale, asigurările sociale de sănătate, asigurări pentru şomaj reținute din salarii, potrivit legii	431, 437		
– cu sumele datorate bugetului reprezentând impozit pe venitul din salarii reținut din drepturile băneşti cuvenite salariaților, potrivit legii	444		
– cu sumele plătite prin virament personalului reprezentând salarii şi alte drepturi cuvenite potrivit legii	512, 513, 514, 551, 560, 561, 562, 770		

Contabilitatea decontărilor cu pensionarii – evidențiază drepturile de pensie şi alte drepturi prevăzute de lege, cuvenite pensionarilor conform legii (**contul 422**). Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II:
4221 „Pensionari civili-pensii datorate”;
4222 „Pensionari militari-pensii datorate”.

Debit	422 „Pensionari- pensii datorate” (pasiv)		Credit
Operații cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operații cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu pensiile şi alte drepturi neridicate în termenul legal de plată	426	– cu pensiile de asigurări sociale, pensii şi ajutoare IOVR, datorate pensionarilor, militarilor şi altor persoane	676
– cu sumele reținute de la pensionari, datorate terților	427		
– cu sumele reținute pensionarilor pentru stingerea debitelor față de instituție	428		
– cu sumele datorate bugetului reprezentând impozit pe venitul din pensie	444		
– cu sumele plătite reprezentând pensii şi alte drepturi cuvenite potrivit legii	770		

Ajutoarele şi indemnizațiile datorate – evidențiază ajutoarele de boală pentru incapacitate temporară de muncă, îngrijirea copilului, ajutoare de deces şi alte ajutoare acordate (**contul 423**).

Contul **423 „Personal-ajutoare şi indemnizații datorate”** este un cont de **pasi**v, în **creditul** căruia se înregistrează sumele datorate personalului sub formă de ajutoare, iar **în debit,** plata ajutoarelor, reținerile din ajutoare şi ajutoarele rămase neridicate. **Soldul** creditor al contului reprezintă ajutoarele datorate salariaților.

Contabilitatea analitică se ține cu ajutorul statelor de plată privind acordarea acestor drepturi băneşti.

Contabilitatea decontărilor cu şomerii – evidențiază indemnizațiile de şomaj datorate şomerilor, potrivit legii (**cont 424**).

Debit	424 „Şomeri – indemnizații datorate” (pasiv)		Credit
Operații cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operații cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu indemnizațiile de şomaj neridicate	426	– cu drepturile de şomaj şi alte drepturi de asigurări sociale reținute	676
– cu sumele reținute de la şomeri datorate instituției publice	461		
– cu sumele plătite în numerar reprezentând indemnizații datorate şomerilor	531		
– cu sumele plătite prin contul de la trezorerie reprezentând indemnizații datorate şomerilor	7704		

În contabilitate se înregistrează distinct **alte drepturi acordate** care, potrivit reglementărilor în vigoare, nu se suportă din fondul de salarii (**contul 423**).

Avansurile acordate personalului – evidențiază indemnizațiile pentru concedii de odihnă acordate ca avans (**contul 425**). În **debit** se înregistrează avansurile plătite personalului, iar în **credit** reținerea avansurilor din salarii. **Soldul** debitor al contului reprezintă avansurile acordate şi nedecontate.

Contabilitatea analitică se ține cu ajutorul listelor de plată, distinct pentru sume acordate din fondul de salarii şi din contribuția de asigurări sociale.

Drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează într-un cont distinct, deschis pe fiecare persoană (**contul 426, de pasiv**).

Reținerile din salariile personalului pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligații ale salariaților, datorate terților (popriri, pensii alimentare şi altele), se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relații contractuale (**contul 427**).

Contul **427 „Rețineri din salarii şi din alte drepturi datorate terților”** este un cont de **pasiv**. În **creditul** contului se înregistrează sumele reținute de la salariați datorate terților, iar în **debit,** sumele achitate terților.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele reținute de la salariați datorate terților. Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II:
4271 „Rețineri din salarii datorate terților”;
4272 „Rețineri din pensii datorate terților”;
4273 „Rețineri din alte drepturi datorate terților”.

Sumele datorate şi neachitate personalului (concediile de odihnă şi alte drepturi de personal) aferente exercițiului în curs, se înregistrează ca alte datorii în legătură cu personalul (**contul 4281**).

Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme şi echipamente de lucru, precum şi debitele provenite din pagube materiale, amenzile şi penalitățile stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătoreşti, şi alte creanțe față de personalul unității se înregistrează ca alte creanțe în legătură cu personalul (**contul 4282**).

Contul 429 „Bursieri şi doctoranzi” ține evidența decontărilor cu elevii, studenții şi doctoranzii pentru drepturile sub formă de burse acordate în conformitate cu reglementările legale în vigoare.

Debit	**429 „Bursieri şi doctoranzi” (pasiv)**		Credit
Operații cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operații cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu bursele neridicate în termen de către elevi, studenți şi doctoranzi care se plătesc ulterior	462	– cu bursele acordate elevilor, studenților şi doctoranzilor, pe baza statelor de plată întocmite	679
– cu sumele plătite în numerar elevilor, studenților şi doctoranzilor, reprezentând bursele acordate potrivit reglementărilor în vigoare	531		

– cu sumele plătite în numerar reprezentând indemnizații datorate şomerilor	531		
– cu sumele plătite prin virament elevilor, studenților şi doctoranzilor reprezentând burse acordate potrivit reglementărilor în vigoare	770		

Asigurări sociale, protecția socială şi conturi asimilate

Contabilitatea decontărilor privind asigurările sociale evidențiază contribuțiile angajatorilor – instituții publice – pentru asigurări sociale de stat, asigurări sociale de sănătate, accidente de muncă şi boli profesionale, asigurări pentru şomaj (**conturi 4311, 4313, 4315, 4371**), precum şi contribuțiile asiguraților (salariați) pentru asigurări sociale de stat, asigurări sociale de sănătate şi asigurări pentru şomaj (**conturile 4312, 4314, 4372**).

Debit	**431 „Asigurările sociale" (pasiv)**		Credit
Operații cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operații cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu sumele datorate personalului, reprezentând ajutoare suportate din contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale (ajutoare de boala pentru incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a ajutoarelor de deces şi a altor ajutoare acordate).	423	– cu contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale şi pentru asigurările sociale de sănătate reținute din drepturile salariale, potrivit legii;	421
– cu sumele virate bugetului asigurărilor sociale reprezentând contribuțiile angajatorilor şi ale asiguraților la bugetul asigurărilor sociale de stat şi la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate	512, 513, 514, 551, 560, 561, 562, 770	– cu contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale şi pentru asigurări sociale de sănătate reținute din ajutoare şi indemnizații, potrivit legii	423
		– cu contribuțiile angajatorilor pentru asigurările sociale de stat, pentru asigurările sociale de sănătate, pentru accidente de muncă şi boli profesionale, precum şi pentru concedii şi indemnizații, potrivit legii	6451, 6453, 6454, 6455

Contul **437 „Asigurări pentru şomaj”** se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II:
4371 „Contribuțiile angajatorilor pentru asigurări de şomaj”
4372 „Contribuțiile asiguraților pentru asigurări de şomaj”

Debit	**437 „Asigurări pentru şomaj” (pasiv)**		Credit
Operații cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operații cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu sumele virate reprezentând contribuțiile angajatorilor şi ale asiguraților la bugetul asigurărilor pentru şomaj	512, 513, 514, 551, 560, 561, 562, 770	– cu contribuțiile asiguraților la bugetul asigurărilor pentru şomaj reținute din salariu	421
		– cu contribuțiile angajatorilor la bugetul asigurărilor de şomaj, potrivit legii	6452

Alte datorii sociale – reprezintă sume datorate de instituțiile publice altor categorii de persoane, cum ar fi: drepturi pentru donatorii de sânge, alocații şi alte ajutoare pentru copii, alocația suplimentară pentru familiile cu mai mulți copii, alocația de încredințare şi plasament familial, ajutorul anual pentru veteranii de război, alocația familială complementară, protecția persoanelor cu handicap, ajutoare sociale, indemnizații pentru persoanele cu handicap, şi alte drepturi stabilite prin dispoziții legale (**contul 438**).

Bugetul statului, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat şi conturi asimilate

În cadrul **decontărilor cu bugetul statului**, bugetele locale şi alte bugete se cuprind: taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venituri de natură salarială, impozitul pe clădiri, taxa asupra mijloacelor de transport şi alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.

Instituțiile publice**,** care potrivit legii sunt plătitoare de taxă pe valoarea adăugată evidențiază operațiunile privind taxa pe valoarea adăugată cu ajutorul contului 442 „Taxa pe valoarea adăugată” care se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II:
4423 „Taxa pe valoarea adăugată de plată”;
4424 „Taxa pe valoarea adăugată de recuperat”;
4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”;
4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată”;
4428 „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă”.

Contul 442 „Taxa pe valoarea adăugată” este un cont **bifuncțional**.

Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabileşte ca diferență între valoarea taxei exigibile aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate (taxa pe valoarea adăugată colectată – **contul 4427**) şi a taxei deductibile pentru cumpărările de bunuri şi servicii (taxa pe valoarea adăugată deductibilă-**contul 4426**).

În situația în care există decalaje între faptul generator de taxă pe valoarea adăugată şi exigibilitatea acesteia, totalul taxei pe valoarea adăugată se înregistrează într-un cont distinct, denumit taxa pe valoarea adăugată neexigibilă (**contul 4428**) care, pe măsură ce devine exigibilă potrivit legii, se trece la taxa pe valoarea adăugată colectată, respectiv la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, după caz.

În contul de taxă pe valoarea adăugată neexigibilă se înregistrează şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă sau colectată, pentru livrări de bunuri şi prestări de servicii pentru care nu au sosit sau nu s-au întocmit facturile (**contul 4428**).

Diferența în plus sau în minus, între taxa pe valoarea adăugată colectată şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă se înregistrează în conturi distincte ca taxa pe valoarea adăugată de plată (**contul 4423**), respectiv taxa pe valoarea adăugată de recuperat (**contul 4424**) şi se regularizează în condițiile legii.

Debit	**4423 „Taxa pe valoarea adăugată de plată” (pasiv)**		Credit
Operații cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operații cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu taxa pe valoarea adăugată încasată virată la bugetul de stat	528	– la sfârşitul lunii, cu taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului statului, reprezentând diferența între taxa pe valoarea adăugată colectată (mai mare) şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă (mai mică)	4427
– cu taxa pe valoarea adăugată de recuperat, compensată	4424		
– cu taxa pe valoarea adăugată virată bugetului statului	550, 560, 561, 562		

Impozitul pe venituri din salarii şi din alte drepturi cuprinde totalul impozitelor individuale, calculate potrivit legii (**contul 444**). Acesta trebuie recunoscut ca o datorie în limita sumei neplătite. Dacă suma plătită depăşeşte suma datorată, surplusul trebuie recunoscut drept creanță.

Alte impozite, taxe şi vărsăminte cuprind sumele datorate bugetului de stat (taxe vamale, accize) sau bugetelor locale (impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri) sau alte impozite şi taxe datorate, potrivit legii. Acestea se înregistrează în

contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe şi vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale (**contul 446**).

Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului cuprind: drepturile de personal neridicate, prescrise, datorate bugetului statului potrivit legii, sumele datorate creditorilor, cuvenite bugetului statului după prescrierea lor , plusul de numerar din casierie, amenzi şi penalităţi, vărsăminte efectuate în plus la buget şi altele, precum şi sumele datorate bugetului de către instituţiile finanţate de la buget reprezentând venituri realizate în condiţiile legii.

Contul **448 „Alte datorii şi creanţe cu bugetul"** este un cont **bifuncţional**, în **creditul** căruia se înregistrează alte datorii faţă de buget, iar în **debit,** alte creanţe faţă de buget. **Soldul creditor** al contului reprezintă sumele datorate de instituţie bugetului, iar **soldul debitor** sumele datorate de buget instituţiei. Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II:
4481 „Alte datorii fata de buget";
4482 „Alte creanţe privind bugetul".

Debit	**448 „Alte datorii şi creanţe cu bugetul" (bifuncţional)**		Credit
Operaţii cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operaţii cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu sumele datorate bugetului, virate acestuia	411	– cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile şi a materialelor de natura obiectelor de inventar rezultate din scoaterea din funcţiune a activelor fixe achiziţionate din alocaţii bugetare, care urmează a se vira la buget	302, 303
– cu sumele virate la buget de către debitori, reprezentând venituri ale bugetului, pe baza documentelor prezentate de aceştia; – cu valoarea deconturilor de cheltuieli depuse de titularii de avans pentru justificarea avansurilor primite	461	– cu sumele datorate furnizorilor, cuvenite bugetului după prescrierea lor	401
		– cu sumele reprezentând venituri datorate bugetului	411
		– cu salariile, pensiile, ajutoarele, indemnizaţiile şi alte drepturi neridicate, prescrise, datorate bugetului potrivit legii	426

		– cu valoarea datoriilor prescrise sau anulate, care se varsă la buget, potrivit legii; – cu partea din valoarea imputației de recuperat de la personal, reprezentând diferența dintre valoarea de înlocuire şi cea contabilă a bunului care urmează să se vireze la buget	428
– cu sumele virate bugetului reprezentând alte datorii față de acesta	512	– cu dobândă încasată la disponibilul din cont care urmează să se vireze la buget	512
– cu sumele virate bugetelor pentru care acestea au fost încasate	529	– cu sumele încasate reprezentând creanțe bugetare încasate prin intermediul cardurilor; – cu sumele încasate reprezentând venituri ale bugetului de stat	529
– cu sumele virate la buget reprezentând alte datorii față de acesta	550, 551	– cu plusul de numerar constatat în casierie cu ocazia inventarierii şi care urmează a se vira la buget	531
– cu sumele virate în contul bugetului de stat, potrivit legii	557	– cu sumele încasate de la buget reprezentând vărsăminte efectuate în plus	560, 561, 562
– cu sumele virate la buget reprezentând alte datorii față de acesta	560, 561, 562, 770	– cu sumele încasate de la buget reprezentând vărsăminte efectuate în plus în exercițiul curent	770

***Decontări cu Comunitatea Europeană* (PHARE, ISPA, SAPARD etc.)**

Sumele primite din contribuția financiară nerambursabilă a Comunității Europene (PHARE, ISPA, SAPARD) se înregistrează la instituțiile publice implicate în derularea acestor fonduri (Fondul Național şi Agențiile de Implementare) ca şi creanțe – sume de primit (**conturile 4501, 4511, 4531, 4541, 4551, 456, 457, 458**) şi datorii – sume de plată (**conturile 4502, 4512, 452, 4532, 4542, 4552**). Aceste sume sunt recunoscute ca venituri şi cheltuieli numai în contabilitatea instituțiilor publice care au calitatea de beneficiari finali ai fondurilor respective.

Debitori şi creditori diverşi, debitori şi creditori ai bugetelor

Sumele datorate instituțiilor publice de către terțe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu şi clienții, se înregistrează ca şi **debitori diverşi (contul 461**).Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

4611 „Debitori sub 1 an”;

4612 „Debitori peste 1 an”.

Debit	**461 „Debitori” (activ)**		Credit
Operații cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operații cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu taxele speciale datorate de beneficiarii de servicii publice	137	– cu sumele reținute şomerilor pentru stingerea debitelor datorate instituției publice	424
– cu suma împrumuturilor obținute la valoarea de rambursare a obligațiunilor emise	161	– cu sumele virate la buget de către debitori, reprezentând venituri ale bugetului, pe baza documentelor prezentate de aceştia; – cu valoarea deconturilor de cheltuieli depuse de titularii de avans pentru justificarea avansurilor primite; – cu cheltuielile de executare silită acoperite din sumele obținute din valorificarea bunurilor supuse executării silite a debitorilor, precum şi din taxa de participare la licitație nerestituită, potrivit legii	448
– cu valoarea la cost de achiziție a materialelor rezervă de stat şi de mobilizare şi a ambalajelor aferente acestora constatate drept consumuri nelegale din custodii	304, 305	– cu sumele încasate reprezentând valoarea titlurilor de participare şi a altor titluri imobilizate vândute	520
– cu partea din valoarea imputației de recuperat de la terți reprezentând diferența dintre valoarea de înlocuire şi cea contabilă a bunului imputat, care urmează să se vireze la buget	448	– cu sumele încasate de la debitori în contul de disponibil	550, 551
– cu sumele încasate reprezentând taxa asupra mijloacelor de transport marfă cu masa totală maximă autorizată de peste 12 tone, cuvenită bugetului local	529	– cu sumele încasate reprezentând taxe speciale constituite	553

– cu sumele achitate instituțiilor finanțatoare reprezentând rate scadente la împrumuturi garantate de unitățile administrativ-teritoriale	555	– cu comisioanele încasate de la beneficiarii împrumuturilor garantate, potrivit legii; – cu sumele încasate reprezentând dobânzile şi penalitățile de întârziere; – cu sumele încasate reprezentând rambursări de rate achitate de autoritățile administrației publice locale în contul beneficiarilor împrumuturilor garantate	555
– cu sumele virate bugetelor pentru care acestea au fost încasate	529	– cu sumele încasate de la debitori în contul de disponibil	560, 561, 562
– cu valoarea debitelor reactivate	714	– la sfârşitul perioadei, cu cheltuielile preluate de la instituții din afara sistemului, pe baza documentelor justificative	6XX
– cu suma cheltuielilor de executare silită înregistrate în sarcina debitorului, avansate de creditorul bugetar din contul de cheltuieli bugetare	770	– cu sumele trecute pe cheltuieli cu ocazia scăderii din evidență a debitorilor	654
– cu valoarea activelor fixe corporale şi necorporale vândute	791	– cu sumele încasate de la debitori în contul de finanțare în cazul în care privesc anul curent	770

Sumele datorate de instituțiile publice unor terțe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu şi furnizorii, se înregistrează ca şi **creditori diverşi (contul 462**). Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul II:
4621 „Creditori sub 1 an”;
4622 „Creditori peste 1 an”.

Debit	**462 „Creditori” (pasiv)**		Credit
Operații cu care se debitează	Cont coresp. creditor	*Operații cu care se creditează*	Cont coresp. debitor
– cu sumele datorate creditorilor, cuvenite bugetului după prescrierea lor	448	– cu bursele neridicate în termen de către elevi, studenți şi doctoranzi care se plătesc ulterior	429

– cu sumele plătite creditorilor din contul de disponibil	512	– cu sumele încasate în contul de disponibil, necuvenite; – cu sumele încasate în contul de disponibil pentru operaţiuni care se efectuează în contul terţilor, potrivit dispoziţiilor legale	512
– cu sumele plătite altor instituţii sau persoane fizice care au fost reţinute eronat	551	– cu sumele încasate în contul de disponibil, necuvenite	550, 551
– cu sumele rămase necheltuite după efectuarea operaţiunilor de mandat, virate în contul instituţiilor sau agenţilor economici de la care au fost primite	552	– cu sumele primite de la alte instituţii şi agenţi economici în vederea efectuării unor operaţiuni de mandat	552
– cu sumele restituite agenţilor economici şi serviciilor publice reprezentând sume încasate în plus	555	– cu sumele acordate în baza hotărârii judecătoreşti rămase definitive, reprezentând contravaloarea bunurilor nelegal confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului (în cazul în care bunurile au fost valorificate)	557
– cu sumele plăţile creditorilor din contul de disponibil	560, 561, 562	– cu sumele încasate în contul de disponibil, necuvenite	560, 561, 562
– cu valoarea datoriilor prescrise sau anulate	719	– cu plăţile compensatorii acordate angajatorilor pentru stimularea angajării şomerilor; – cu alte plăţi efectuate conform legii	676
– cu sumele plătite creditorilor din contul de finanţare bugetară	770		

Evidenţa **creanţelor bugetare** ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului asigurărilor pentru şomaj şi al Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, se realizează pe baza declaraţiilor fiscale sau deciziilor emise de organul fiscal. Evidenţa analitică se ţine pe tipuri de impozite şi pe plătitori, pe structura clasificaţiei bugetare (**conturile 463, 464, 465, 466**).

Creditori ai bugetelor mai sus menţionate sunt persoane fizice şi juridice pentru sumele de restituit sau de compensat cu alte creanţe ale aceluiaşi buget sau cu alte creanţe ale altor bugete, la cererea acestora sau din oficiu, se evidenţiază pe tipuri de impozite şi pe plătitori, pe structura clasificaţiei bugetare (**contul 467**).

În această grupă se cuprind şi conturi în care se evidenţiază împrumuturile pe termen scurt acordate din bugetul de stat, bugetul local, bugetul asigurărilor pentru şomaj, potrivit legii (**contul 468**), precum şi dobânzile aferente acestora (**contul 469**).

Conturi de regularizare şi asimilate

Conturile de regularizare se utilizează când operaţiunile îşi extind efectele pe mai mulţi ani, iar veniturile şi cheltuielile trebuie să fie atribuite exerciţiului în care au fost realizate sau efectuate, după caz.

Conturile de regularizare şi asimilate cuprind: cheltuieli în avans, venituri în avans şi decontări din operaţii în curs de clarificare.

Sumele plătite în exerciţiul financiar curent, dar care privesc exerciţiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans (chirii, asigurări, abonamente publicaţii, alte cheltuieli efectuate în avans – **contul 471**).

Sumele încasate în exerciţiul financiar curent, dar care privesc exerciţiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate la venituri în avans (venituri din chirii, abonamente la publicaţii, abonamente la instituţiile de spectacole, alte venituri realizate în avans – **contul 472**).

Operaţiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, într-un cont distinct. Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către instituţie în termenul cel mai scurt (**contul 473**).

Decontări

Decontările între instituţiile publice cuprind operaţiunile de decontare intervenite în cursul exerciţiului între instituţia superioară şi instituţiile subordonate sau între instituţiile subordonate aceleiaşi instituţii superioare, după caz , reprezentând valoarea activelor fixe şi a materialelor transmise şi primite în vederea executării unor acţiuni în cadrul instituţiei, precum şi sumele transmise de instituţia superioară către instituţiile din subordine pentru efectuarea cheltuielilor din alocaţii bugetare, din fonduri speciale, fonduri cu destinaţie specială, împrumuturi externe rambursabile şi nerambursabile.

Contabilitatea decontărilor între instituţiile publice cuprinde operaţiile care se înregistrează reciproc şi în aceeaşi perioadă de gestiune atât în contabilitatea unităţii debitoare, cât şi a celei creditoare aparţinând aceluiaşi ordonator principal de credite (**conturile 481,482**). La consolidare soldurile acestor conturi se elimină.

Potrivit principiilor contabilităţii de angajamente, efectele tranzacţiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacţiile şi evenimentele se produc şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit.

Înregistrarea în contabilitate a creanţelor şi datoriilor se efectuează în momentul constatării drepturilor şi obligaţiilor. Creanţele şi datoriile instituţiilor publice se înregistrează în contabilitate la **valoarea nominală.**

Operaţiunile în valută trebuie înregistrate în momentul recunoaşterii iniţiale în moneda de raportare, aplicându-se sumei în valută **cursul de schimb** dintre moneda de raportare şi moneda străină, **la data efectuării tranzacţiei.**

Creanțele şi datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operațiunilor comunicat de Banca Națională a României, cât şi în valută.

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor şi datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare trebuie recunoscute ca **venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.**

Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceluiaşi exercițiu financiar în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu financiar, care intervine până în exercițiul decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui asemenea exercițiu financiar.

Evaluarea la data bilanțului

La data întocmirii situațiilor financiare, creanțele şi datoriile în valută se evaluează la cursul publicat de Banca Națională a României, valabil pentru data întocmirii situațiilor financiare, respectiv pentru ultima zi a exercițiului financiar.

Creanțele şi datoriile aferente fondurilor nerambursabile primite de la Comunitatea Europeana se evaluează la cursul publicat de Banca Centrală Europeană, valabil pentru ultima zi a lunii în care se întocmesc situațiile financiare.

La data bilanțului, evaluarea creanțelor şi a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere şi valoarea contabilă netă a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru depreciere.

Instituțiile publice **pot** înregistra ***ajustări pentru deprecierea creanțelor*** la sfârşitul exercițiului financiar, pe seama cheltuielilor (**conturile 491,496,497**).

În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o oarecare măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri.

În situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată.

Exemple de operațiuni contabile privind decontările cu terții

A. **Contabilitatea operațiunilor privind decontările cu furnizorii**

Operațiunea nr. 1: O instituție publică achiziționează cu factură de la furnizori pentru nevoile cantinei materii prime în valoare de 5.000 Ron, consumabile în valoare de 3.500 Ron şi veselă în valoare de 10.500 Ron.

%	= 401 „Furnizori”	<u>19.000</u>
301 „Materii prime”		5.000
302 „Materiale consumabile”		3.500
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”		10.500

Operațiunea nr. 2: Se achită obligația față de furnizori, cu ordin de plată, din veniturile proprii ale cantinei.

401 „Furnizori” = 560 „Disponibil din venituri proprii” 19.000

Operațiunea nr. 3: Se acordă un avans pentru prestări servicii în valoare de 15.000 Ron din credite bugetare.

409 „Furnizori-debitori” = 770 „Finanțarea de buget” 15.000

Operațiunea nr. 4: Se primeşte de la furnizor factura pentru serviciile prestate în valoare de 50.000 Ron.

628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” = 401 „Furnizori” 50.000

Operațiunea nr. 5: Se decontează avansul acordat furnizorului în sumă de 15.000 Ron, iar diferența de 35.000 Ron se achită din credite bugetare.

401 „Furnizori”	=	%	<u>50.000</u>
		409 „Furnizori-debitori”	15.000
		770 „Finanțarea de la buget”	35.000

B. **Operațiuni contabile privind decontările cu clienții**

Operațiunea nr. 1: O instituție publică vinde cu factură către clienți produse de patiserie în valoare de 10.000 Ron. Pentru această activitate instituția publică este plătitoare de TVA.

411 „Clienți”	=	%	<u>11.900</u>
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite”	10.000
		4427 „TVA colectată”	1.900

Operațiunea nr. 2: Se înregistrează încasarea contravalorii produselor de patiserie – 11.900 Ron prin contul de disponibil din venituri proprii.

560 „Disponibil din venituri proprii” = 411 „Clienți” 11.900

Operațiunea nr.3: O instituție publică livrează produse finite cu „Aviz de însoțire a mărfii” la prețul de vânzare estimat de 20.000 Ron, TVA 19%. Ulterior se întocmeşte factura la preț de vânzare de 22.000 Ron, TVA 19%.

a) livrarea produselor finite fără factură

418 „Clienți-facturi de întocmit”	=	%	23.800
		701”Venituri din vânzarea produselor finite”	20.000
		4428 „TVA neexigibilă”	3.800

b) se emite factura pentru produsele finite livrate

411 „Clienți”	=	%	26.180
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite”	2.000
		4427 „TVA colectată”	380
		418 „Clienți-facturi de întocmit”	23.800

şi concomitent

4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	3.800

Operațiunea nr. 4: Se înregistrează scăderea din evidență a unor clienți incerți în valoare de 550 Ron.

654 „Pierderi din creanțe şi debitori diverşi”	=	411 „Clienți”	550

Operațiunea nr. 5: Se înregistrează reactivarea clienților scăzuți din evidență în sumă de 550 Ron.

411”Clienți”	=	714 „Venituri din creanțe reactivate şi debitori diverşi”	550

C. **Operațiuni contabile privind decontările cu personalul şi asigurările sociale**

Operațiunea nr. 1: Se înregistrează avansul chenzinal acordat personalului sanitar salarizat din credite bugetare în sumă de 30.000 Ron, din care 10.000 Ron prin casieria proprie şi 20.000 Ron virați pe carduri personale.

425”Avansuri acordate personalului	=	%	30.000
		5311 „Casa în lei”	10.000
		770 „Finanțarea de la buget”	20.000

Operațiunea nr. 2: La sfârşitul lunii se calculează şi se înregistrează salariile cuvenite personalului sanitar, conform statelor de salarii în sumă de 120.000 Ron.

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	421 „Personal-salarii datorate”	120.000

Operațiunea nr. 3: Se înregistrează contribuția instituției publice la asigurările sociale de stat (CAS) în sumă de 22.000 Ron (120.000 Ron fond salarizare x 19.5% cotă CAS)

6451 „Cheltuieli privind contribuția instituției la asigurările sociale”	=	4311 „Contribuția instituției la asigurările sociale”	23.400

Operațiunea nr. 4: Se înregistrează contribuția instituției la asigurările sociale de sănătate (CASS), în sumă de 7.200 Ron (120.000 fond salarizare x 6% cotă CASS)

6453 „Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	=	4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	7.200

Operațiunea nr. 5: Înregistrarea contribuției instituției publice pentru asigurări de şomaj în sumă de 2.400 lei (120.000 fond salarizare x 2% cotă şomaj)

6452 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările pentru şomaj”	=	4371 „Contribuția unității la bugetul asigurărilor pentru şomaj”	2.400

Operațiunea nr. 6: Înregistrarea contribuției instituției pentru accidente de muncă şi boli profesionale în sumă de 480 lei (120.000 Ron fond salarizare x 0,4% cotă contribuție)

6454 „Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru accidente de muncă şi boli profesionale”	=	4315 „Contribuția angajatorului pentru accidente de de muncă şi boli profesionale”	480

Operațiunea nr. 7: Înregistrarea reținerilor din salarii, conform statelor de salarii, după cum urmează:

– contribuția asiguraților pentru asigurări sociale (120.000 Ron fond salarii x 9,5% cota CAS salariați) – 11.400 Ron;

– contribuția asiguraților pentru asigurări sociale de sănătate (120.000 Ron fond salarii x 6,5% cota CASS salariați) – 7.800 Ron;

– contribuția asiguraților pentru asigurări de şomaj (120.000 Ron fond salarii x 1% cota şomaj salariați) – 1.200 Ron;

– impozitul pe venit de natură salarială (venit impozabil 97.100 Ron x 16% cotă impozit) – 15.520 Ron;

- avansuri acordate personalului– 30.000 Ron;
- rețineri din salarii datorate terților (rate, chirii) – 1.500 Ron;
- imputații – 150 Ron.

421 „Personal- salarii datorate”	=	%	
		4312 „Contribuția asiguraților pentru asigurări sociale”	11.400
		4314 „Contribuția asiguraților pentru asigurări sociale de sănătate”	7.800
		4372 „Contribuția asiguraților pentru asigurări de şomaj”	1.200
		444 „Impozitul pe venitul din salarii şi din alte drepturi”	15.520
		425 „Avansuri acordate personalului”	30.000
		427 „Rețineri din salarii şi din alte drepturi datorate terților”	1.500
		4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”	150

Operațiunea nr. 8: Se înregistrează virarea reținerilor aferente drepturilor salariale către terți:

%	=	770 „Finanțarea de la buget”	71.050
4311”Contribuția instituției la asigurările sociale			23.400
4312 „Contribuția asiguraților pentru asigurări sociale”			11.400
4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”			7.200
4314 „Contribuția asiguraților pentru asigurări sociale de sănătate”			7.800
4315 „Contribuția angajatorului pentru accidente de muncă şi boli profesionale”			480
4371 „Contribuția unității la bugetul asigurărilor pentru şomaj”			2.400
4372 „Contribuția asiguraților pentru asigurări de şomaj”			1.200

444 „Impozitul pe venitul din salarii şi din alte drepturi” 15.520
427 „Reţineri din salarii şi din alte drepturi datorate terţilor” 1.500
4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul” 150

Operaţiunea nr. 9: La începutul lunii următoare, se achită salariile nete ale personalului în sumă de 52.430 Ron, din care 17.500 Ron prin casieria instituţiei şi 34.930 Ron se virează pe carduri personale.

421 „Personal-salarii datorate” = % 52.430
5311 „Casa în lei” 17.500
770 „Finanţarea de la buget” 34.930

D. **Operaţiuni contabile privind debitorii şi creditorii diverşi**

Operaţiunea nr. 1. Se înregistrează vânzarea unui calculator electronic cu o valoare contabilă de 3550 Ron.

461 „Debitori diverşi” = 7193 „Venituri din vânzarea activelor fixe şi alte operaţiuni de capital” 3.550

Operaţiunea nr. 2. Se evidenţiază amenzi şi penalităţi în sumă de 2520 Ron care urmează a se recupera de la terţi.

461 „Debitori diverşi” = 448 „Alte datorii şi creanţe cu bugetul” 2.520

Operaţiunea nr. 3. Se înregistrează încasarea în numerar a amenzilor în valoare de 1500 Ron.

5311 „Casa în lei” = 461 „Debitori diverşi” 1.500

Operaţiunea nr. 4. Se înregistrează bursele neridicate de studenţi în termenul legal de plată în sumă de 1350 Ron.

429 „Bursieri şi doctoranzi” = 462 „Creditori diverşi” 1.350

Operaţiunea nr. 5. Se evidenţiază sumele primite de la alte instituţii în vederea efectuării unor operaţiuni de mandat – 18500 Ron.

462 „Creditori diverşi” = 552 „Disponibil pentru sume de mandat şi sume în depozit” 18.500

Concluzii:

La nivelul instituțiilor publice se remarcă un consum însemnat de materiale. Aprovizionarea cu elemente de stocuri trebuie să țină seama de execuția bugetară, în special de defalcarea creditelor bugetare pe trimestre astfel încât să se asigure o continuitate a desfăşurării activității fără sa se constituie stocuri mai mari decât cele normate şi deci să se imobilizeze inutil fondurile băneşti. În cadrul stocurilor se cuprind: materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, produsele, animalele şi păsările, mărfurile, ambalajele, producția în curs de execuție şi bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignație la terți. Sunt incluse de asemenea, stocurile de materii prime strategice şi de alte stocuri cu o importanță deosebită pentru economia națională.

Decontările instituțiilor publice privesc două mari categorii de relații şi anume:

- relații de decontare cu terțe persoane juridice (din afara instituțiilor), având calitatea de instituții superioare şi/sau instituții subordonate privind finanțarea bugetară, respectiv de la care primesc sau cărora le repartizează mijloace băneşti aprobate prin buget. Tot aici se includ şi relațiile de decontare cu terții debitori sau creditori persoane juridice având calitatea de clienți sau diverşi debitori reprezentând creanțe de încasat rezultate în urma activității instituției publice, precum şi relații de decontare cu terții creditori din afara instituției în calitatea acestora de furnizori de bunuri şi servicii, lucrări executate etc.
- relații de decontare în cadrul instituției publice privind drepturile şi obligațiile evaluate în bani dintre instituția publică şi personalul angajat pe baza contractelor individuale de muncă încheiate conform prevederilor legale în vigoare.

Decontările între instituțiile publice cuprind operațiunile de decontare intervenite în cursul exercițiului între instituția superioară şi instituțiile subordonate sau între instituțiile subordonate aceleiaşi instituții superioare, după caz , reprezentând valoarea activelor fixe şi a materialelor transmise şi primite în vederea executării unor acțiuni în cadrul instituției, precum şi sumele transmise de instituția superioară către instituțiile din subordine pentru efectuarea cheltuielilor din alocații bugetare, din fonduri speciale, fonduri cu destinație specială, împrumuturi externe rambursabile şi nerambursabile.

6. **LUCRĂRI CONTABILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIȚIULUI BUGETAR**

Structura capitolului:

6.1.Particularități privind cheltuielile şi veniturile extrabugetare
6.2.Inventarierea patrimoniului
6.3. Situațiile financiare anuale
    6.3.1. Bilanțul contabil
    6.3.2. Contul de rezultat patrimonial
    6.3.3. Situația fluxurilor de trezorerie
    6.3.4. Situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor
    6.3.5. Anexele la situațiile financiare anuale
    6.3.6. Răspunderi cu privire la situațiile financiare anuale

Obiectivul capitolului:

Obiectivul acestui capitol îl constituie prezentarea lucrărilor contabile de închidere a exercițiului bugetar, inventarierea patrimoniului, întocmirea balanței de verificare, regularizarea diferențelor constatate cu ocazia inventarierii şi elaborarea situațiilor financiare anuale. În scopul încheierii în bune condițiuni a execuției bugetare, instituțiile publice şi agenții economici, indiferent de forma de proprietate, au obligația să efectueze operațiunile care privesc veniturile şi cheltuielile bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor fondurilor speciale, bugetelor locale şi bugetelor proprii ale instituțiilor publice.

Instituțiile publice ca şi agenții economici, regiile autonome, companii naționale, institute de cercetare, societățile cooperatiste ale asociațiilor sau altor persoane juridice cu şi fără scop patrimonial sunt obligate potrivit legislației în vigoare să efectueze periodic operațiunea de inventariere, având drept scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de activ şi pasiv, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare a instituției.

La finele exercițiului se elaborează situațiile financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare, precum şi a performanței financiare şi a rezultatului patrimonial.

Concepte-cheie: *exercițiu bugetar, inventarierea patrimoniului, execuția bugetară, situații financiare anuale.*

6.1. **Particularități privind cheltuielile şi veniturile extrabugetare**

Contabilitatea veniturilor şi a cheltuielilor este organizată având în vedere clasificația bugetară, obiectul său fiind evaluarea şi înregistrarea în funcție de natură şi destinație a veniturilor şi cheltuielilor.

În scopul dezvoltării unor activități producătoare de venituri şi a realizării unor acțiuni proprii fără finanțare de la buget, instituțiile publice pot utiliza anumite venituri prevăzute de lege pentru autofinanțarea integrală sau parțială a unor cheltuieli determinate. În această categorie se includ venituri din subvenții, venituri din alocații bugetare cu destinație specială sau venituri din vânzare de produse, semifabricate, mărfuri, lucrări executate, servicii prestate şi alte activități.

Veniturile extrabugetare sunt evidențiate cu ajutorul conturilor din grupa 70 „Venituri din activități economice". Conturile de venituri au funcțiune contabilă de pasiv, se creditează în cursul exercițiului cu veniturile înregistrate la data primirii lor sau în momentul constatării. Se debitează la finele exercițiului bugetar prin contul 121 „Rezultatul patrimonial", pe surse de finanțare. La finele exerci-țiului nu prezintă sold.

Exemplu:

La începutul anului 2006 un muzeu primeşte o subvenție în sumă de 10.000 Ron pentru cheltuieli curente, iar la finele lunii ianuarie 2006 se majorează subvenția cu 2.000 Ron.

Rezolvare:

1. Primirea subvenției

560	=	772	10.000 Ron
Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii		*Venituri din subvenții*	

2. Majorarea subvenției

560	=	772	2.000 Ron
Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii		*Venituri din subvenții*	

3. Închiderea contului 772

772	=	121	2.000 Ron
Venituri din subvenții		*Rezultatul patrimonial*	

Cheltuielile extrabugetare urmează regimul veniturilor extrabugetare. Pentru aceste tipuri de venituri şi cheltuieli instituțiile publice organizează execuție bugetară separată. Astfel, conturile de cheltuieli sunt aferente clasei 6, de regulă grupa 61 „Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți" sau grupa 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți". Conturile de cheltuieli au funcțiune contabilă de activ. Se debitează în cursul exercițiului cu cheltuielile înregistrate la data constatării, se creditează la finele perioadei prin contul 121 „Rezultatul patrimonial", pe surse de finanțare. La finele exercițiului nu prezintă sold.

Exemplu:

O instituție publică de învățământ primeşte o factură pentru energie electrică de la furnizori în sumă de 1.000 Ron, precum şi o factură de chirie pentru un spațiu

închiriat în valoare de 5.000 Ron. La finele lunii înregistrează cheltuieli cu primele de asigurare în sumă de 500 Ron.

Rezolvare:

1. Înregistrarea facturii de energie electrică

610	=	121	1.000 Ron
Cheltuieli privind energia şi apa		*Rezultatul patrimonial*	

2. Înregistrarea facturii de chirie

612	=	121	5.000 Ron
Cheltuieli cu chiriile		*Rezultatul patrimonial*	

3. Înregistrarea primelor de asigurare

613	=	121	500 Ron
Cheltuieli cu primele de asigurare		*Rezultatul patrimonial*	

4. Închiderea conturilor de cheltuieli

121	=	%	6.500 Ron
		610	1.000 Ron
		612	5.000 Ron
		613	500 Ron

6.2. **Inventarierea patrimoniului**

Instituţiile publice au obligaţia, în conformitate cu dispoziţiile legale în vigoare, să efectueze inventarierea patrimoniului potrivit Legii contabilităţii nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, şi potrivit Normelor privind organizarea inventarierii patrimoniului, să întocmească registrul-inventar conform normelor legale în vigoare şi să reflecte rezultatele acestuia în bilanţul contabil de la finele anului.

Prin inventariere se înţelege o acţiune de constatare faptică, la o anumită dată, a existenţei tuturor elementelor care constituie patrimoniul unităţii publice sanitare respective. Inventarierea este o modalitate specifică de control contabil şi anume un mijloc de verificare a concordanţei datelor evidenţei contabile cu situaţia reală existentă.

Inventarierea se clasifică după mai multe criterii astfel:

1. *din punct de vedere al perioadei la care se referă,* inventarierea poate fi : anuală şi periodică.

Inventarierea anuală se efectuează cu ocazia încheierii exerciţiului financiar.

Inventarierea periodică se face la intervale de timp mai mici sau mai mari decât anul calendaristic.

2. după sfera de cuprindere, inventarierea poate fi: generală sau parţială.

Inventarierea generală cuprinde toate elementele patrimoniale ale instituţiei, precum şi toate bunurile deţinute cu orice titlu de către instituţie.

Inventarierea parțială cuprinde numai anumite elemente patrimoniale sau numai anumite gestiuni, are de regulă caracter ocazional şi se efectuează în următoarele situații:

- la cererea organelor de control,
- când există suspiciunea de minusuri sau plusuri la inventar, care nu pot fi determinate decât prin inventariere,
- la predarea – primirea gestiunilor,
- cu prilejul reorganizării gestiunilor,
- în caz de forță majoră.

3. după natura elementelor implicate, inventarierea poate fi:

Inventarierea mijloacelor materiale şi băneşti, în cadrul căreia se vor inventaria imobilizările corporale, stocurile de materiale şi materiale consumabile. Verificarea acestora se face prin constatare faptică pentru imobilizări şi numerarul din casierie sau pe bază de documente în cazul disponibilităților din conturile bancare.

Ordonatorii de credite au obligația de a analiza structura stocurilor inventariate şi de a stabili materialele aflate în stoc fără utilizare, cauzele acestora, precum şi răspunderea persoanelor vinovate de imobilizarea fondurilor în astfel de bunuri.

Instituțiile publice au obligativitatea inventarierii tuturor bunurilor materiale, a valorilor, precum şi a altor bunuri ce se află la dispoziția unităților temporar, fie ca urmare a încheierii unor procese verbale de primire-predare, fie primite spre prelucrare de la terți sau deținute în custodie.

Principalul scop al inventarierii este asigurarea integrității patrimoniale. Mijloacele materiale se inventariază cel puțin o dată pe an, excepție făcând:

– mijloacele băneşti şi celelalte valori aflate în casieria instituțiilor publice, care se inventariază lunar;

– clădirile, construcțiile speciale, bunurile aflate în gestiunea misiunilor diplomatice şi a oficiilor consulare ce se inventariază o dată la 3 ani;

– materialele perisabile se inventariază o dată la 3 luni.

Inventarierea anuală precede lucrările de închidere în scopul regularizării diferențelor constatate în urma inventarierii. Excepție fac mijloacele materiale aflate în patrimoniul instituțiilor de învățământ şi cultură care pot fi inventariate în lunile de vară.

În afara acestor termene legale, instituțiile publice vor efectua inventarierea în următoarele situații:

– ori de câte ori intervine predarea-primirea de gestiune . Cu această ocazie se inventariază numai gestiunea respectivă;

– la solicitarea organelor de control financiar de gestiune;

– cu ocazia apariției unor indici sau sesizări de nereguli în anumite gestiuni care nu pot fi confirmate decât prin inventariere;

– cu ocazia desființării instituțiilor publice, comasării a 2 sau mai multe instituții publice sau divizarea unei instituții bugetare;

– în urma producerii unor calamități naturale etc.

Comisia de inventariere la instituţiile publice este unică. Atribuţiile acesteia se referă atât la patrimoniul direct administrat de aceştia, cât şi la patrimoniul instituţiilor subordonate fără personalitate juridică, care nu au compartiment propriu de contabilitate. În aceste cazuri, din cadrul comisiei de inventariere face parte şi un reprezentant al unităţii respective, fără personalitate juridică.

***Lista de inventariere prezintă următoarele* caracteristici:**

- este un document folosit pentru inventarierea bunurilor aflate în gestiune,
- cu ajutorul lui se stabilesc plusurile sau minusurile de bunuri şi a altor valori,
- este documentul justificativ de înregistrare în evidenţa magaziilor şi în contabilitate a plusurilor sau minusurilor constatate,
- document de bază pentru întocmirea Registrului-inventar,
- document centralizator al inventarierii,
- se întocmeşte într-un singur exemplar de către comisia de inventariere.

Listele de inventariere circulă astfel:

- la comisia de inventariere pentru stabilirea plusurilor/minusurilor la inventar şi pentru întocmirea procesului –verbal al rezultatului inventarierii,
- la gestionar pentru semnarea fiecărei file, pe ultima filă cu menţiunea că inventarierea tuturor bunurilor s-a efectuat în prezenţa sa,
- la compartimentul financiar-contabil pentru semnarea listei de inventariere şi pentru verificarea calculelor efectuate şi pentru verificarea exactităţii soldului scriptic,
- la conducătorul compartimentului financiar-contabil şi al compartimentului juridic, însoţită de procesele-verbale care cuprind cauzele deprecierilor, persoanele vinovate şi de pentru avizarea propunerilor făcute de comisia de inventariere,
- la conducătorul instituţiei, însoţită de procesul-verbal al rezultatelor inventarierii, pentru a se decide asupra soluţionării propunerilor făcute.

Instituţiile publice efectuează inventarierea[22] astfel:

1. imobilizările necorporale, prin constatarea existenţei lor la unităţile deţinătoare (dacă există unităţi ale instituţiei publice în teritoriu),
2. terenurile, pe baza documentelor care atestă proprietatea instituţiei asupra acestora,
3. clădirile, pe baza titlurilor de proprietate şi a dosarului tehnic al acestora,
4. imobilizările corporale care pe perioada inventarierii se află în afara unităţii (autovehicule) se inventariază înaintea ieşirii lor din unitate, iar cele date spre reparaţii se inventariază fie înaintea ieşirii lor din unitate, fie prin confirmare scrisă din partea unităţii unde acestea se găsesc,
5. investiţiile puse în funcţiune parţial sau total, dar pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale, se înscriu pe liste de inventariere separate ,

[22] Normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.753/2004, publicat în „Monitorul Oficial al României", Partea I, nr. 1.174 din 13 decembrie 2004.

6. stabilirea stocurilor se face în general la instituțiile publice prin numărare, iar bunurile aflate în ambalajele originale intacte nu se desfac decât prin sondaj, urmând ca acest lucru să fie menționat în listele de inventariere,

7. bunurile din domeniul public al statului şi al unităților administrativ-teritoriale, date în administrare instituțiilor publice se inventariază şi se evidențiază distinct în cadrul instituției,

8. bunurile care se află asupra angajaților la data inventarierii se inventariază şi se trec în liste separate, specificând persoana care răspunde de păstrarea lor, comisia de inventariere având obligația să controleze toate locurile în care pot exista bunuri supuse inventarierii,

9. bunurile aparținând altor entități se vor inventaria şi se vor înscrie pe liste separate, cu menționarea documentului prin care au fost primite,

10. bunurile depreciate/deteriorate iremediabil /fără mişcare sau în litigiu se vor inventaria pe liste separate sau situații analitice,

11. stocurile faptice se vor determina astfel încât să se evite dublarea inventarierii asupra lor sau omiterea inventarierii lor,

12. disponibilitățile băneşti şi cecurile aflate în casieria instituției se inventariază conform legislației în vigoare,

13. disponibilitățile aflate la unitățile Trezoreriei Statului se inventariază prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont emise de Trezorerie cu cele din contabilitate, în acest scop extrasele de cont cu data de 31.12 vor purta ştampila oficială a Trezoreriei,

14. disponibilitățile în lei şi valută aflate în casieria instituției se inventariază în ultima zi lucrătoare a exercițiului financiar, după înregistrarea tuturor operațiunilor de încasări şi plăți privind exercițiul respectiv, confruntând soldurile din registrul de casă cu monetarul şi cu înregistrările din contabilitate,

15. pentru toate elementele de activ şi pasiv se verifică realitatea soldurilor conturilor respective.

16. pe ultima filă a listei de inventariere gestionarul este obligat să menționeze dacă toate bunurile şi valorile băneşti din gestiune au fost inventariate şi consemnate în listele de inventariere în prezența sa şi va menționa, de asemenea, dacă are obiecții cu privire la modul de efectuare a inventarierii, comisia de inventariere fiind obligată să analizeze obiecțiile, concluziile fiind menționate la sfârşitul listelor de inventariere. Listele de inventariere se semnează pe fiecare filă de către toți membrii comisiei de inventariere şi de către gestionar.

17. inventarierea elementelor de activ şi pasiv se materializează efectiv prin înscrierea acestora în formularul Lista de inventariere, formular care serveşte ca document pentru stabilirea lipsurilor şi a plusurilor de bunuri şi valori, constatate cu ocazia inventarierii, precum şi pentru constatarea deprecierilor,

18. rezultatele inventarierii sunt înscrise obligatoriu în Registrul-inventar.

Evaluarea elementelor de activ şi pasiv cu ocazia inventarierii se va efectua în conformitate cu prevederile reglementărilor contabile aplicabile, precum şi în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 1753/2004 al ministrului finanțelor publice pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi pasiv.

Evaluarea activelor imobilizate şi a stocurilor se efectuează la valoarea contabilă sau de înregistrare. Bunurile care sunt constatate plus la inventar sunt evaluate şi sunt înregistrate în contabilitate la costul de achiziţie, în funcţie de preţul pieţei la data constatării sau a costului de achiziţie a bunului respectiv. Bunurile constatate minus în gestiune, în cazul instituţiilor publice, sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate la valoarea contabilă.

Organele de control financiar de gestiune consemnează constatările în acte de control bilaterale (**procese verbale** sau **note de constatare**), cu menţionarea prevederilor legale încălcate, a consecinţelor economice şi patrimoniale, precum şi a persoanelor vinovate.

Pentru abaterile constatate se solicită note explicative de la persoanele vinovate. De asemenea, în cazul inventarierii se anexează declaraţia gestionarului, precum şi situaţia plusurilor şi minusurilor. Declaraţia gestionarului se ia înainte de începerea inventarierii propriu-zise, ocazie cu care gestionarul va menţiona dacă are cunoştinţă de existenţa în gestiune a plusurilor sau minusurilor, dacă are în păstrare valori aparţinând terţilor, dacă are valori materiale nerecepţionate etc.

Minusurile constatate se impută gestionarului. Nu se admit compensări între plusurile şi minusurile constate decât pe parcursul aceleiaşi perioade de gestiune şi între produse similare. Pentru eventualele diferenţe care nu pot fi justificate se întocmesc documente de constatare prevăzute de actele normative în vigoare, în scopul adoptării măsurilor legale.

Pentru deprecierile consemnate în procesul-verbal de inventariere instituţiile publice nu constituie provizioane, până la aplicarea principiului prudenţei. În cazul în care nu se poate aplica metoda compensării minusurilor cu plusurile la inventar, pentru orice lipsuri, sustrageri sau orice altă faptă care a produs pagube care sunt considerate a fi infracţiuni, conducătorul instituţiei publice (ordonator principal de credite) are obligaţia să sesizeze organele de urmărire penală în termenele şi condiţiile prevăzute de lege.

Pagubele constatate la inventariere şi imputate persoanelor vinovate sunt evidenţiate în contabilitate în conturi analitice distincte, pe fiecare debitor, urmărindu-se recuperarea lor.

Dacă sunt constatate pagube care nu se datorează culpei unei persoane, scăderea lor din contabilitate se face cu aprobarea ordonatorului de credite.

Plusurile de casă constatate cu ocazia inventarierii numerarului din casieria instituţiei este vărsat la bugetul din care este finanţată instituţia publică, la subcapitolul bugetar „***Încasări din alte surse***”.

Odată cu încheierea inventarierii, organul de control stabileşte prin procesul verbal privind rezultatele inventarierii o serie de măsuri de recuperare a pagubelor constatate. Cel mai frecvent se întocmeşte „**Decizia de imputare**”, document care serveşte la imputarea valorii pagubei produsă de persoana încadrată în muncă. Aceasta se întocmeşte în două sau mai multe exemplare, în funcţie de numărul persoanelor răspunzătoare pentru paguba produsă în patrimoniul unităţii. Decizia de imputare devine titlu executoriu în momentul comunicării.

Există situaţia în care gestionarul recunoaşte paguba produsă şi vinovăţia sa cu privire la această pagubă. În conformitate cu prevederile legale în vigoare

privind angajarea gestionarilor, constituirea de garanții şi răspunderea în legătură cu gestionarea bunurilor, acesta va semna un „Angajament de plată” prin care se angajează la plată contravalorii bunurilor ce nu mai pot fi restituite în natură. Angajamentul de plată este considerat titlu executoriu pentru recuperarea pagubelor, precum şi titlu executoriu pentru execuția silită, în caz de nerespectare a angajamentului.

Plusul de casă constatat cu ocazia inventarierii casieriilor instituțiilor publice finanțate din mijloace bugetare sau extrabugetare se varsă la bugetul de stat. Totodată, ca o particularitate a instituțiilor publice, la sfârşitul exercițiului bugetar contul „casa” nu va prezenta sold, întrucât sumele ridicate şi neachitate se varsă la bugetul de stat. Astfel, instituțiile publice, inclusiv cele care au primit subvenții de la buget, au obligația ca până la data de 31 decembrie să depună în conturile deschise la trezoreriile statului sau la unitățile bancare, după caz, sumele aflate în casieriile proprii.

De asemenea, în vederea efectuării inventarierii trebuie stabilite drepturile şi obligațiile reciproce cu debitorii. Până la data stabilită se vor efectua punctaje cu unitățile debitoare. În mod concret se vor trimite la debitori liste şi extrase de cont în situația în care decontările s-au efectuat prin virament bancar. Extrasele se trimit de instituția creditoare celor debitoare, în conformitate cu prevederile legale. În termen de cinci zile de la primire unitățile debitoare urmează să restituie extrasul confirmat pentru suma acceptată, iar în situația în care se refuză parțial sau total sumele înscrise în extras se va anexa o notă explicativă cuprinzând obiecțiunile.

Neconfirmarea de debitor sau creditor a soldului în acest termen presupune recunoaşterea exactității lui şi inventarierea ca atare. Eventualele litigii se soluționează pe cale legală. Rezultatele inventarierii decontărilor se consemnează într-un proces verbal încheiat separat. Sumele datorate de unitate, care nu mai pot fi urmărite de creditor, fiind prescrise, se varsă la buget, în condițiile legii.

Fig. 1. *Extras de cont*

Unitatea creditoare ………………….. Nr. de înregistrare …….. din….

Către……………………………

Contul ………….
Banca …………..

EXTRAS DE CONT

Conform dispozițiilor în vigoare vă înştiințăm că în evidențele noastre contabile La data de …………. Unitatea dvs. Figurează cu următoarele debite ……….

Documentul (fel, număr, data)	Explicații	Suma

Încheierea execuției bugetare a anului 2006

În scopul încheierii în bune condițiuni a execuției bugetare a anului 2006, instituțiile publice şi agenții economici, indiferent de forma de proprietate, au obligația să efectueze operațiunile care privesc veniturile şi cheltuielile bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor fondurilor speciale, bugetelor locale şi bugetelor proprii ale instituțiilor publice pe anul 2006.

Ordonatorii de credite bugetare şi conducătorii compartimentelor financiar-contabile ale instituțiilor publice răspund pentru asigurarea încheierii tuturor operațiunilor financiare privind încasările şi plățile aferente exercițiului bugetar al anului 2006, la termenele şi în condițiile prevăzute de reglementările legale în vigoare. Aceştia vor lua măsuri pentru:

- Utilizarea creditelor bugetare aprobate, până la finele anului 2006, în limita prevederilor şi destinațiilor din bugetele de venituri şi cheltuieli şi a creditelor bugetare deschise şi repartizate, numai pentru cheltuieli angajate, lichidate şi ordonanțate la plată, în condițiile legii;
- Repartizarea şi retragerea creditelor bugetare la termenele stabilite conform legii;
- Acordarea sumelor reprezentând plăți în avans, precum şi recuperarea sau justificarea acestora;
- Luarea măsurilor necesare pentru lichidarea, până la finele anului, a imobilizărilor de fonduri în debitori, clienți şi alte creanțe şi reconstituirea cu sumele recuperate a plăților de casă efectuate. Eventualele sume care nu pot fi recuperate până la finele anului 2006 se virează în anul 2007 ca venituri la bugetele din care instituțiile publice sunt finanțate, la subcapitolul „Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți”;
- Verificarea zilnică a operațiunilor privind deschiderea, repartizarea sau retragerea de credite bugetare, precum şi a încasărilor şi plăților înregistrate în extrasele de cont emise de unitățile trezoreriei statului şi luarea măsurilor ce se impun pentru comunicare şi corectarea în următoarea zi lucrătoare a eventualelor sume înregistrate eronat în vederea asigurării concordanței datelor din contabilitatea proprie cu cele din contabilitatea unităților trezoreriei statului.

6.3. **Situații financiare anuale şi contabilitatea de angajamente**

Pentru instituțiile publice, documentul oficial de prezentare a situației patrimoniului aflat în administrarea statului şi a unităților administrativ-teritoriale şi a execuției bugetului de venituri şi cheltuieli, îl reprezintă situațiile financiare. Acestea se întocmesc conform normelor elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Situațiile financiare se întocmesc în moneda națională, respectiv în lei, fără subdiviziunile leului. Pentru necesitățile proprii de informare şi la solicitarea unor organisme internaționale, se pot întocmi situații financiare şi într-o altă monedă.

Întocmirea situaţiilor financiare anuale trebuie să fie precedată obligatoriu de inventarierea generală a elementelor de activ şi de pasiv şi a celorlalte bunuri şi valori aflate în gestiune, potrivit normelor emise în acest scop de Ministerul Finanţelor Publice.

La întocmirea situaţiilor financiare anuale se va avea în vedere respectarea principiilor contabilităţii de angajamente, aşa cum au fost descrise în Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Planul de conturi pentru instituţiile publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia:

– principiul continuităţii activităţii;
– principiul permanenţei metodelor;
– principiul prudenţei;
– principiul contabilităţii pe bază de angajamente;
– principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de datorii;
– principiul intangibilităţii;
– principiul necompensării;
– principiul comparabilităţii informaţiilor;
– principiul materialităţii (pragul de semnificaţie);
– principiul prevalenţei economicului asupra juridicului (realitatea asupra aparenţei).

Pentru respectarea **principiului contabilităţii pe bază de angajamente**, potrivit căruia efectele tranzacţiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacţiile şi evenimentele se produc şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul de numerar este încasat sau plătit, iar veniturile şi cheltuielile sunt înregistrate în evidenţele contabile şi raportate în situaţiile financiare ale perioadelor de raportare, se va avea în vedere momentul constatării drepturilor şi obligaţiilor, al veniturilor şi al cheltuielilor, astfel:

– pentru creanţe, datorii şi capitaluri, când iau naştere drepturi şi obligaţii cu valoare economică;
– pentru venituri, când au fost realizate (obţinute);
– pentru cheltuieli, când au fost efectuate (resursele au fost utilizate, consumate).

Momentul recunoaşterii cheltuielilor se determină astfel:

– cheltuielile de personal – în perioada când munca a fost prestată;
– cheltuielile cu stocurile – când au fost consumate, cu excepţia materialelor de natura obiectelor de inventar, al căror cost se recunoaşte la scoaterea din folosinţă;
– costurile cu serviciile – în perioada când serviciile au fost prestate şi lucrările executate;
– costurile cu dobânzile – în perioada când sunt datorate conform contractului de împrumut;
– cheltuielile din diferenţe de curs valutar – la momentul decontării creanţelor şi datoriilor în valută sau reevaluării acestora cu ocazia raportării în situaţiile financiare;

– costurile de capital – lunar, sub forma amortizării care se înregistrează sistematic, pe parcursul duratei de viață utile a activului fix;

– transferurile între unități ale administrației publice (curente şi de capital), alte transferuri (interne şi în străinătate, contribuția României la bugetul Uniunii Europene) – ca şi costuri la instituția care transferă fondurile.

Momentul recunoaşterii veniturilor se determină astfel:

– veniturile fiscale – la momentul declarării pe bază de declarație fiscală sau decizie a organului fiscal;

– veniturile din activități economice – la momentul transferului dreptului de proprietate către clienți (la emiterea facturii);

– veniturile din diferențe de curs valutar – la momentul decontării creanțelor şi datoriilor în valută sau reevaluării acestora cu ocazia raportării în situațiile financiare;

– veniturile din dobânzi – pe măsura generării veniturilor respective (când sunt cuvenite).

Pentru realizarea cerinței prevăzute în funcțiunea contului 8067 „**Angajamente legale”**, respectiv ca la finele anului soldul contului să reprezinte totalul angajamentelor rămase neachitate pentru cheltuieli prevăzute în bugetul aprobat, se vor efectua următoarele:

a) **analiza şi regularizarea sumelor reprezentând angajamente legale** aferente drepturilor salariale ale personalului şi obligațiilor aferente, astfel încât soldul contului să reflecte obligații rămase neachitate înscrise în documentele de lichidare înregistrate în conturile 421 „Personal – salarii datorate”, 431 „Asigurări sociale”, 437 „Asigurări pentru şomaj”, 444 „Impozitul pe venitul din salarii şi din alte drepturi”. Având în vedere că, potrivit cerințelor contabilității de angajamente, cheltuielile de personal (salarii în bani şi în natură, prime, al 13-lea salariu, contribuțiile aferente acestora) se recunosc în perioada în care munca a fost prestată, inclusiv drepturile cuvenite şi neachitate personalului, precum şi contribuțiile aferente exercițiului bugetar, pot depăşi valoarea angajamentelor legale neachitate;

b) **analiza şi regularizarea sumelor reprezentând angajamente legale individuale,** astfel încât soldul contului să reflecte obligații rămase neachitate ce decurg din:

– angajamente legale individuale neonorate de furnizori şi alți creditori până la finele anului;

– angajamente legale individuale onorate de furnizori şi alți creditori, materializate în bunuri livrate, lucrări executate şi servicii prestate care nu au fost achitate până la finele anului, evidențiate în contabilitate în conturile: 401 „Furnizori”, 404 „Furnizori de active fixe” şi 462 „Creditori”.

Facturile privind furnizarea de energie electrică, termică, apă, canal, salubritate, telefon etc., care reprezintă consumuri aferente lunii decembrie şi care au fost primite de instituțiile publice după data de 31 decembrie 2006, vor fi înregistrate în contabilitate în luna decembrie, având în vedere că, potrivit contabilității de angajamente, cheltuielile cu serviciile se recunosc în perioada când serviciile au fost prestate şi lucrările executate.

În mod similar se vor analiza şi regulariza şi sumele reprezentând pensii şi ajutoare sociale stabilite conform legilor în vigoare, precum şi cheltuielile cu dobânzile şi alte cheltuieli aferente datoriei publice, care au fost înregistrate în contul 8067 „Angajamente legale”, astfel încât soldul contului să reflecte obligații rămase neachitate, înscrise în documentele de lichidare înregistrate în conturile contabile corespunzătoare conform planului de conturi în vigoare.

Situațiile financiare trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare (active nete/patrimoniu net/capital propriu), precum şi a performanței financiare şi a rezultatului patrimonial.

Situațiile financiare se semnează de conducătorul instituției şi de conducătorul compartimentului financiar-contabil sau de altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție.

Instituțiile publice au obligația să prezinte la unitățile de trezorerie a statului la care au deschise conturile, situația fluxurilor de trezorerie pentru obținerea vizei privind exactitatea plăților de casă, a soldurilor conturilor de disponibilități, după caz, pentru asigurarea concordanței datelor din contabilitatea instituției publice cu cele din contabilitatea unităților de trezorerie a statului.

Situațiile fluxurilor de trezorerie care nu corespund cu datele din evidența trezoreriilor statului se vor restitui instituțiilor publice respective pentru a introduce corecturile corespunzătoare.

Este interzis instituțiilor publice să centralizeze situațiile financiare ale instituțiilor din subordine care nu au primit viza trezoreriei statului.

Instituțiile publice ai căror conducători au calitatea de ordonatori de credite secundari sau terțiari, depun un exemplar din situațiile financiare trimestriale şi anuale la organul ierarhic superior, la termenele stabilite de acesta.

Ministerele, celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, alte autorități publice, instituții autonome şi unitățile administrativ-teritoriale, ai căror conducători au calitatea de ordonator principal de credite, depun la Ministerul Finanțelor Publice sau la direcțiile generale ale finanțelor publice județene şi a municipiului Bucureşti, după caz, un exemplar din situațiile financiare trimestriale şi anuale, potrivit normelor şi la termenele stabilite de acesta.

Unitățile fără personalitate juridică, subordonate instituției publice, organizează şi conduc contabilitatea operațiunilor economico-financiare până la nivel de balanță de verificare, fără a întocmi situații financiare.

Activitatea desfăşurată în străinătate de unitățile fără personalitate juridică, subordonate instituțiilor publice din România, se include în situațiile financiare ale persoanei juridice române şi se raportează pe teritoriul României.

Componența Situațiilor Financiare

La nivelul instituțiilor publice, situațiile financiare trimestriale şi anuale cuprind:

a) bilanțul;
b) contul de rezultat patrimonial;
c) situația fluxurilor de trezorerie;
d) situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor;
e) anexe la situațiile financiare, care includ: politici contabile şi note explicative;

f) contul de execuție bugetară.

Acestea oferă o imagine completă şi complexă cu privire la situația patrimoniului, a fluxurilor de trezorerie, precum şi a execuției bugetare în ansamblu.

6.3.1. *Bilanțul contabil*

Bilanțul contabil este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ, datorii şi capital propriu ale instituției publice la sfârşitul perioadei de raportare, precum şi în alte situații prevăzute de lege. Pentru fiecare element de bilanț trebuie prezentată valoarea aferentă elementului respectiv pentru exercițiul financiar precedent.

Dacă valorile prezentate anterior nu sunt comparabile, absența comparabilității trebuie prezentată în notele explicative.

Un element de bilanț pentru care nu există valoare nu trebuie prezentat, cu excepția cazului în care există un element corespondent pentru exercițiul financiar precedent.

În bilanț, elementele de natura activelor sunt prezentate în funcție de gradul crescător al lichidității iar elementele de natura datoriilor sunt prezentate în funcție de gradul crescător al exigibilității.

Un activ reprezintă o resursă controlată de către instituția publică drept rezultat al unor evenimente trecute, de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru instituție şi al cărui cost poate fi evaluat în mod credibil.

O datorie reprezintă o obligație actuală a instituției publice ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice.

Activele şi datoriile curente se prezintă în bilanț distinct de activele şi datoriile necurente.

Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al statului sau unităților administrativ-teritoriale, în calitate de proprietari ai activelor unei instituții publice după deducerea tuturor datoriilor.

Capitalurile proprii se mai numesc şi active nete sau patrimoniu net şi se determină ca diferența între active şi datorii.

Bilanțul contabil se întocmeşte pe baza ultimei balanțe de verificare a conturilor sintetice la 31 decembrie 2006, pusă de acord cu balanțele de verificare ale conturilor analitice, după înregistrarea cronologică şi sistematică a operațiunilor consemnate în documente justificative, întocmite potrivit legii.

Se vor efectua, în prealabil:

– analiza soldurilor conturilor contabile, astfel încât acestea să reflecte operațiuni patrimoniale ale instituției publice şi să corespundă funcțiunii stabilite în planul de conturi;

– clarificarea sumelor ce se mențin nejustificat în conturile: 401 „Furnizori”, 404 „Furnizori de active fixe”, 411 „Clienți”, 4281 „Alte datorii în legătură cu personalul”, 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”, 461 „Debitori”, 462 „Creditori” etc., urmărindu-se achitarea obligațiilor şi încasarea creanțelor în lei şi în valută, după caz;

– analiza sumelor ce trebuie încasate de la debitori sau clienți din anii precedenți, care, potrivit legii, se virează la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru şomaj sau bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, după caz, subcapitolul 30.01.03, respectiv 30.02.03, 30.03.03, 30.04.03, 30.05.03 „Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți”;

– în situația în care operațiunile îşi extind efectele pe mai mulți ani, iar veniturile şi cheltuielile trebuie să fie atribuite anului în care au fost realizate, se impune utilizarea conturilor 471 „Cheltuieli în avans” sau 472 „Venituri în avans”, după caz.

În conformitate cu prevederile art. 7 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, instituțiile publice au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ şi de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum şi în alte situații prevăzute de lege. Rezultatele inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, şi în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

Pe baza registrului-inventar şi a balanței de verificare întocmite la 31 decembrie, se întocmeşte bilanțul care face parte din situațiile financiare anuale, ale cărui posturi, în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, republicată, şi ale reglementărilor contabile aplicabile, trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de activ şi de pasiv stabilită pe baza inventarului”. Potrivit reglementărilor contabile în vigoare există obligativitatea corelării datelor din bilanț cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de activ şi de pasiv stabilită pe baza inventarului, care se aplică şi instituțiilor publice.

Ministerele, alte organe de specialitate ale administrației publice centrale şi locale, precum şi instituțiile subordonate acestora, care au încheiat protocoale de predare-primire, vor avea în vedere următoarele:

a) Ministerele şi alte organe de specialitate ale administrației publice centrale şi locale, precum şi instituțiile subordonate acestora, care au predat instituții, structuri sau activități, întocmesc Bilanțul contabil de închidere la data predării/primirii, cu datele privind „Soldul la începutul anului” (coloana 1) şi „Soldul la data predării-primirii” (coloana 2). Pe baza datelor înscrise în coloana 2 se scad din evidența contabilă drepturile şi obligațiile instituției, structurii sau activității predate, inclusiv bunurile mobile şi imobile aflate în administrare sau, după caz, în proprietatea acestora, astfel:

892 „Bilanț de închidere”	=	% conturi de activ
	şi:	
% conturi de pasiv	=	892 „Bilanț de închidere”

b) Ministerele şi alte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale şi locale, precum şi instituţiile subordonate acestora, care au preluat instituţii, structuri sau activităţi, înregistrează în evidenţa contabilă drepturile şi obligaţiile instituţiei, structurii sau activităţii preluate, inclusiv bunurile mobile şi imobile aflate în administrare sau, după caz, în proprietatea acestora, pe baza datelor înscrise în coloana 2 din bilanţul contabil de închidere întocmit la data predării-preluării, astfel:

% conturi de activ	=	891 „Bilanţ de deschidere”
	şi:	
891 „Bilanţ de deschidere”	=	% conturi de pasiv

Datele din coloana 1 „Sold la începutul anului” se raportează în bilanţul instituţiilor publice, conform prevederilor legale în vigoare.

Bilanţul contabil de închidere întocmit la data predării va fi însoţit de balanţa de verificare sintetică, Contul de rezultat patrimonial, Situaţia fluxurilor de trezorerie, conturile de execuţie întocmite în structura bugetelor aprobate şi celelalte anexe pentru activitatea finanţată din buget (de stat, local, asigurări sociale de stat, asigurări de şomaj, Fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate), venituri proprii, venituri proprii şi subvenţii, credite externe, credite interne, fonduri externe nerambursabile, după caz, întocmite potrivit metodologiei existente.

Dobânda acordată de trezoreria statului pentru disponibilităţile Fondului de rulment se înregistrează în contabilitatea unităţilor administrativ-teritoriale astfel:

5187 „Dobânzi de încasat”	=	766 „Venituri din dobânzi”
%	=	5187 „Dobânzi de încasat”
5221 „Disponibil curent din fondul de rulment al bugetului local”		
5222 „Depozite constituite din fondul de rulment al bugetului local”		
766 „Venituri din dobânzi”	=	131 „Fondul de rulment”

În funcţie de necesităţile de informare, Ministerul Finanţelor Publice poate solicită prezentarea în bilanţ a unor informaţii suplimentare faţă de cele care trebuie prezentate în concordanţă cu prezentele reglementări.

Anexa nr…

BILANȚ

Încheiat la data de …….

– lei –

NR. CRT.	DENUMIREA INDICATORILOR	Cod rând	Sold la începutul anului	Sold la sfârşitul perioadei
A	B	C	1	2
A.	*ACTIVE*			
I.	*ACTIVE NECURENTE*			
1.	***Active fixe necorporale*** (ct.203+205+206+208+233-280-290-293*)	01		
2.	***Instalații tehnice, mijloace de transport, animale, plantații, mobilier, aparatură birotică şi alte active corporale*** (ct.213+214+231-281-291-293*)	02		
3.	**Terenuri şi clădiri** (ct.211+212+231-281-291-293*)	03		
4.	***Alte active nefinanciare*** (ct.215)	04		
5.	**Active financiare necurente (investiții pe termen lung) – peste 1 an** (ct.260+265+267-296)	05		
6.	**Creanțe necurente – sume ce urmează a fi încasate după o perioada mai mare de 1 an** (ct.4112+4612 – 4912 – 4962)	06		
7.	**TOTAL ACTIVE NECURENTE (rd.01+02+03+04+05+06)**	07		
	ACTIVE CURENTE			
1.	***Stocuri*** (ct.301+302+303+304+305+307+309+331+332+341+345+346+347+349+351+354+356+357+358+359+361+371+381+/-348+/-378-391-392-393-394-395-396-397-398)	08		
2.	***Creanțe curente – sume ce urmează a fi încasate într-o perioadă mai mică de 1 an,* din care:**	09		
	Creanțe din operațiuni comerciale şi avansuri (ct.232+234+409+4111+4118+413+418+425+4282+ 4611+ 473**+481+482+483-4911-4961+5187)	10		
	Creanțe bugetare (ct.431**+437**+4424+4428**+444**+446**+4482+463+464+465+4664+4665+4681+4682+4684+4687+469 – 497)	11		

	Creanțe din operațiuni cu Comunitatea Europeană (ct.4501+4511+4531+4541+4551+456+457 +458)	**12**		
3.	**Investiții financiare pe termen scurt** (ct.505 – 595)	**13**		
4.	**Conturi la trezorerie şi bănci (rd.15+17) din care:**	**14**		
	Conturi la trezorerie, casa, alte valori, avansuri de trezorerie **(**ct.510+5125+5126+5131+5141+5161+5171+520+5211+5212+5221+5222+523+524+5251+5252+5253+526+527+528+5291+5292+5299+531+532+542+550+551+552+553+554+555+556+557+558+5601+5602+561+562+5711+5712+5713+5714+5741+5742+5743+5744)	**15**		
	din care: depozite	**16**		
	Conturi la bănci comerciale (ct.5112+5121+5124+5125+5126+5131+5132+5141+5142+5151+5152+5153+5161+5162+5172+5411+5412+550+558+560)	**17**		
	din care: depozite	**18**		
5.	***Cheltuieli în avans*** (ct.471)	**19**		
	TOTAL ACTIVE CURENTE (rd.08+09+13+14+19)	**20**		
	TOTAL ACTIVE (rd.07+20)	**21**		
B.	***DATORII***	**22**		
	DATORII NECURENTE- sume ce trebuie plătite într-o perioada mai mare de 1 an	**23**		
1.	***Sume necurente de plată*** (ct.4042+269+4622+509)	**24**		
2.	**Împrumuturi pe termen lung** ct.1612+1622+1632+1642+1652+166+1672 +168 -169)	**25**		
3.	**Provizioane (**cont 151)	**26**		
	TOTAL DATORII NECURENTE (rd.24+25+26)	**27**		
1.	**DATORII CURENTE – sume ce trebuie plătite într-o perioadă de până la 1 an,** ***din care:***	**28**		
	Datorii comerciale şi avansuri (ct.401+403+4041+405+408+419+4621+473481+482+483+ 269)	**29**		
	Datorii către bugete (ct.438+440+441+4423+4428+444+446+4481+4671+4672+4673+4674+4675)	**30**		

	Datorii către Comunitatea Europeană (ct.4502+4512+452+4532+4542+4552)	**31**		
2.	**Împrumuturi pe termen scurt- sume ce trebuie plătite într-o perioadă de până la 1 an** (ct.5186+5191+5192+5194+5195+5196+ 5197+5198)	**32**		
3.	**Împrumuturi pe termen lung – sume ce trebuie plătite în cursul exercițiului curent** (ct.1611+1621+1631+1641+1651+1671+ 168 -169)	**33**		
4.	Salariile angajaților şi contribuțiile aferente (ct.421+423+426+427+4281+431+437+438)	**34**		
5.	Alte drepturi cuvenite altor categorii de persoane pensii, indemnizații de şomaj, burse) **(ct.422+424+429)**	**35**		
6.	Venituri în avans (**ct.472)**	**36**		
7.	Provizioane (**ct. 151)**	**37**		
	TOTAL DATORII CURENTE (rd.28+32+33+34+35+36+37)	**38**		
	TOTAL DATORII (rd.27+38)	**39**		
	ACTIVE NETE = TOTAL ACTIVE – TOTAL DATORII = CAPITALURI PROPRII (rd.21- 39 = rd.41)	**40**		
C.	**CAPITALURI PROPRII**	**41**		
1.	**Rezerve, fonduri** (ct.100+101+102+103+104+105+106+131+ 132+133+134+135+136+137+139)	**42**		
2.	**Rezultatul reportat** (ct.117- sold creditor)	**43**		
3.	**Rezultatul reportat** (ct.117- sold debitor)	**44**		
4.	**Rezultatul patrimonial al exercițiului (**ct.121- sold creditor)	**45**		
5.	**Rezultatul patrimonial al exercițiului (**ct.121- sold debitor)	**46**		
	TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.42+43-44+45-46)	**47**		

Conducătorul instituției

Conducătorul compartimentului
financiar-contabil

6.3.2. *Contul de rezultat patrimonial*

Contul de rezultat patrimonial prezintă situaţia veniturilor, finanţărilor şi cheltuielilor din cursul exerciţiului curent. Veniturile şi finanţările sunt prezentate pe feluri de venituri după natura sau sursa lor, indiferent dacă au fost încasate sau nu. Cheltuielile sunt prezentate pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinaţia lor, indiferent dacă au fost plătite sau nu.

În contul de rezultat patrimonial (economic) sunt prezentate şi veniturile calculate (cum ar fi venituri din reluarea provizioanelor şi ajustărilor de valoare) care nu implică o încasare a acestora precum şi cheltuielile calculate (ca de exemplu cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările de valoare) care nu implică o plată a acestora.

Pentru fiecare element din contul de rezultat patrimonial trebuie prezentată valoarea aferentă elementului corespondent pentru exerciţiul financiar precedent.

Dacă valorile prevăzute anterior nu sunt comparabile, absenţa comparabilităţii trebuie prezentată în notele explicative.

Un element din contul de rezultat patrimonial pentru care nu există valoare nu trebuie prezentat, cu excepţia cazului în care există un element corespondent pentru exerciţiul financiar precedent.

Rezultatul patrimonial este un rezultat economic care exprimă performanţa financiară a instituţiei publice, respectiv excedent sau deficit patrimonial. Acest rezultat se determină pe fiecare sursă de finanţare în parte, precum şi pe total, ca diferenţă între veniturile realizate şi cheltuielile efectuate în exerciţiul financiar curent.

În funcţie de necesităţile de informare, Ministerul Finanţelor Publice poate solicita prezentarea unor informaţii suplimentare faţă de cele care trebuie prezentate în concordanţă cu reglementările legale.

Structura Contului de rezultat patrimonial este complexă şi poate fi redată în funcţie de activitatea respectivă: operaţională, financiară, extraordinară.

CONTUL DE REZULTAT PATRIMONIAL

Venituri operaţionale

– venituri din impozite şi taxe, contribuţii de asigurări şi alte venituri ale bugetelor
– venituri din activităţi economice
– finanţări, subvenţii, transferuri, alocaţii bugetare cu destinaţie specială
– alte venituri operaţionale

Total venituri operaţionale

Cheltuieli operaţionale

– cheltuieli cu salariile şi contribuţiile aferente
– subvenţii, transferuri
– cheltuieli privind stocurile, lucrările şi serviciile executate de terţi
– cheltuieli de capital, amortizări şi provizioane
– alte cheltuieli operaţionale

Total cheltuieli operaționale
Excedent (deficit) din activitatea operațională
Venituri financiare
Cheltuieli financiare

Excedent (deficit) din activitatea financiară
Excedent (deficit) din activitatea curentă
(excedent/deficit din activitatea operațională +/–
excedent/deficit din activitatea financiară)

Venituri extraordinare
Cheltuieli extraordinare

Excedent/deficit din activitatea extraordinară
Rezultatul patrimonial
(excedent/deficit din activitatea curentă +/–
excedent/deficit din activitatea extraordinară)

Potrivit principiilor contabile acceptate prevăzute de Sistemul European de Conturi – **SEC 95,** în cazul contabilității de angajamente **cheltuielile** reflectă suma bunurilor şi serviciilor consumate în timpul unui an, chiar dacă sunt sau nu plătite în aceeaşi perioadă.

Cheltuielile legate de achiziționarea unui bun trebuie să fie înregistrate în momentul transferului proprietății, în timp ce o cheltuială pentru un serviciu trebuie să fie contabilizată în momentul în care prestația ia sfârşit. Consumul propriu trebuie să fie înregistrat în momentul când are loc producția destinată pentru acest scop.

Salariile şi indemnizațiile brute sunt înregistrate în cursul perioadei, pe timpul cât este efectuată munca. Totuşi, primele şi alte plăți excepționale sunt înregistrate în momentul în care acestea trebuie plătite. Cotizațiile sociale efective în sarcina angajatorilor sunt înregistrate în cursul perioadei când munca este efectuată.

Cotizațiile sociale efective în sarcina angajatorilor şi în sarcina angajaților sunt înregistrate în momentul în care este efectuată munca ce dă naştere obligației de a le vărsa.

Potrivit principiilor contabile acceptate prevăzute de Sistemul European de Conturi – **SEC 95,** în cazul contabilității de angajamente, **veniturile** reflectă sumele care trebuie încasate în timpul unui an, chiar dacă acestea au fost colectate sau nu.

Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri după natură sau sursă. Contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor bugetului general consolidat se ține pe subdiviziunile clasificației bugetare în vigoare.

Înregistrarea veniturilor în contabilitatea instituțiilor publice, indiferent de sursa de finanțare a acestora, se face pe baza documentelor care atestă crearea dreptului de încasare sau în momentul încasării efective a acestora, în situația în care nu există o declarație anterioară pentru înregistrarea creanței.

Înregistrarea veniturilor în contabilitatea instituțiilor publice şi, prin urmare, întocmirea contului de rezultat patrimonial trebuie efectuată conform principiului contabilității de angajamente.

6.3.3. *Situația fluxurilor de trezorerie*

Un alt element component al situațiilor financiare anuale îl reprezintă **„Situația fluxurilor de trezorerie".** Situația fluxurilor de trezorerie prezintă existența şi mişcările de numerar divizate în:

Fluxuri de trezorerie din activitatea operațională, care prezintă mişcările de numerar rezultate din activitatea curentă:

– Încasări
– Plăți

Fluxuri de trezorerie din activitatea de investiții, care prezintă mişcările de numerar rezultate din achizițiile ori vânzările de active fixe:

– Încasări
– Plăți

Fluxuri de trezorerie din activitatea de finanțare, care prezintă mişcările de numerar rezultate din împrumuturi primite şi rambursate, ori alte surse financiare:

– Încasări
– Plăți

Formularul se completează de către fiecare instituție, cu informațiile privind încasări şi plăti efectuate, preluate din rulajele fiecărui cont de la trezorerie sau bănci.

SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE

– lei –

DENUMIREA INDICATORULUI	Cod rând			
A	**B**	**1**	**2**	**3**
I. NUMERAR DIN ACTIVITATEA OPERAȚIONALĂ	**01**			
1. Încasări	**02**			
2. Plăți	**03**			
3. Numerar net din activitatea operațională (rd. 02- rd.03)	**04**			
II. NUMERAR DIN ACTIVITATEA DE INVESTIȚII	**05**			
1. Încasări	**06**			
2. Plăți	**07**			
3. Numerar net din activitatea de Investiții (rd. 06-07)	**08**			
III. NUMERAR DIN ACTIVITATEA DE FINANȚARE	**09**			
1. Încasări	**10**			
2. Plăți	**11**			
3. Numerar net din activitatea de finanțare (rd.10-rd.11)	**12**			

IV. CREŞTEREA (DESCREŞTEREA) NETĂ DE NUMERAR ŞI ECHIVALENT DE NUMERAR (rd.04+rd.08+rd.12)	**13**			
V. NUMERAR ŞI ECHIVALENT DE NUMERAR LA ÎNCEPUTUL PERIOADEI	**14**			
VI. NUMERAR ŞI ECHIVALENT DE NUMERAR LA SFÂRŞITUL PERIOADEI (rd.13+rd.14)	**15**			

Conducătorul instituției **Conducătorul compartimentului financiar-contabil** **Viza trezorerie**

Situațiile fluxurilor de trezorerie care nu corespund cu datele din evidența trezoreriilor statului se vor restitui instituțiilor publice respective pentru a introduce corecturile corespunzătoare.

Este interzis instituțiilor publice să centralizeze situațiile financiare ale instituțiilor din subordine care nu au primit viza trezoreriei statului.

6.3.4. *Situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor*

Situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor trebuie să ofere informații referitoare la structura capitalurilor proprii, influențele rezultate din schimbarea politicilor contabile, influențele rezultate în urma reevaluării activelor, calculului şi înregistrării amortizării sau din corectarea erorilor contabile.

Situația prezintă în detaliu creşterile şi diminuările din timpul anului al fiecărui element al conturilor de capital.

Instituțiile publice care au în administrare bunuri din domeniul public sau privat al statului şi al unităților administrativ-teritoriale, după caz, precum şi cele care au participații la capitalul social al unor societăți comerciale, în condițiile legii, întocmesc şi următoarele *anexe*:

- Situația activelor fixe amortizabile;
- Situația activelor fixe neamortizabile.

6.3.5. *Anexele la situațiile financiare anuale*

Anexele sunt parte integrantă a situațiilor financiare. Acestea conțin: *politici contabile* şi *note explicative*.

Politicile contabile

Aplicarea reglementărilor contabile presupune stabilirea unui set de proceduri de către conducerea fiecărei instituții publice pentru toate operațiunile derulate, pornind de la întocmirea documentelor justificative până la întocmirea situațiilor financiare trimestriale şi anuale. Aceste proceduri trebuie elaborate de către specialişti în domeniul economic şi tehnic, cunoscători ai specificului activității desfăşurate şi ai strategiei adoptate de către instituție.

La elaborarea politicilor contabile trebuie respectate principiile de bază ale contabilității de angajamente. Politicile contabile trebuie elaborate astfel încât să se asigure furnizarea prin situațiile financiare, a unor informații care trebuie să fie:

a) relevante pentru nevoile utilizatorilor în procesul de adoptare a deciziilor economice;

b) credibile, în sensul că:

– reprezintă fidel rezultatul patrimonial şi poziția financiară a instituției publice;
– sunt neutre;
– sunt prudente;
– sunt complete sub toate aspectele semnificative.

Modificare politicilor contabile sunt permise doar dacă sunt cerute de lege sau au ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile instituției publice. Acest lucru trebuie menționat în notele explicative.

Notele explicative

Notele explicative furnizează informații suplimentare care nu sunt încorporate în situațiile financiare anuale. Notele explicative la situațiile financiare conțin informații referitoare la metodele de evaluare a activelor, precum şi orice informații suplimentare care sunt relevante pentru necesitățile utilizatorilor în ceea ce priveşte poziția financiară şi rezultatele obținute. Notele explicative se prezintă sistematic. Pentru fiecare element semnificativ din bilanț trebuie sa existe informații în notele explicative.

Notele explicative conțin următoarele elemente:

– comparabilitatea informațiilor;
– corectarea erorilor contabile;
– conținutul şi structura notelor explicative.

Comparabilitatea informațiilor

Pentru elementele prezentate în notele explicative, se va prezenta de regulă suma corespunzătoare anului curent şi celui precedent.

Următoarele informații trebuie prezentate cu claritate şi repetate ori de câte ori este necesar, pentru buna lor înțelegere:

a) numele persoanei juridice care face raportarea;
b) faptul ca situațiile financiare sunt proprii acesteia;
c) data la care s-au încheiat sau perioada la care se referă situațiile financiare;
d) moneda în care sunt întocmite situațiile financiare;
e) exprimarea cifrelor incluse în raportare (lei).

Corectarea erorilor contabile

Eventualele erori constatate în contabilitate, după aprobarea şi depunerea situațiilor financiare, vor fi corectate în anul în care acestea se constată.

Erorile contabile pot să apară ca urmare a unor greşeli matematice, greşelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greşite a evenimentelor şi fraudelor.

Corectarea unor asemenea erori aferente exercițiilor precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.

În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.

Conținutul şi structura notelor explicative

Conținutul şi structura notelor explicative se vor dezvolta prin precizări pentru întocmirea situațiilor financiare anuale.

Situațiile financiare anuale se întocmesc după încheierea inventarierii şi regularizarea diferențelor constatate. Situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă asupra poziției financiare şi asupra performanțelor instituției la momentul încheierii exercițiului bugetar. Situațiile financiare anuale sunt elaborate în conformitate cu recomandările Standardelor Internaționale de Contabilitate, respectiv IPSAS 1 Prezentarea Situațiilor Financiare şi IPSAS 2 Situația privind fluxul de numerar.

6.3.6. *Răspunderi cu privire la situațiile financiare anuale*

Situațiile financiare anuale compuse din bilanț, cont de execuție bugetară şi anexe ce se întocmesc de instituțiile publice se semnează de către:

❑	conducătorul instituției
❑	conducătorul compartimentului financiar-contabil
❑	altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție.

În conformitate cu prevederile art. 28 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, situațiile financiare anuale vor fi însoțite de o declarație scrisă a persoanelor de mai sus, prin care îşi asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale şi confirmă că:

a) politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare şi a celorlalte informații referitoare la activitatea desfăşurată;

c) persoana juridică îşi desfăşoară activitatea în condiții de continuitate.

Situațiile financiare centralizate ale ordonatorilor secundari şi principali de credite nu trebuie să fie însoțite de declarația scrisă a ordonatorilor respectivi.

Situațiile financiare anuale vor fi însoțite de notele explicative precizate în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 616/2006, precum şi de alte note considerate necesare. În cazul în care din centralizarea datelor se constată existența unor obligații neachitate la scadență pentru bunuri achiziționate, lucrări executate şi servicii prestate, ordonatorii principali de credite dispun, prin structurile de control, controlul asupra modului de respectare a dispozițiilor legale în vigoare la încheierea angajamentelor legale, având obligația de a prezenta în *raportul de analiză pe bază de bilanț* măsurile luate.

Instituțiile publice au obligația să prezinte la unitățile teritoriale ale trezoreriei statului la care au deschise conturile de finanțare sau de disponibilități, după caz, bilanțul contabil şi contul de execuție bugetară pe anul încheiat, pentru obținerea vizei privind exactitatea plăților de casă şi a soldurilor conturilor de disponibilități, după caz, care trebuie să coincidă cu cele din conturile corespunzătoare deschise la unitățile teritoriale ale trezoreriei statului.

Instituțiile publice au obligația să prezinte situațiile financiare ordonatorului de credite superior, la termenele stabilite de acesta, numai după obținerea vizei de la unitatea de trezorerie a statului pentru confirmarea exactității plăților de casă şi a disponibilităților din conturi.

Situațiile financiare care nu corespund cu datele din evidența trezoreriilor statului se vor restitui instituțiilor publice respective pentru a introduce corecturile corespunzătoare.

Este interzis instituțiilor publice să centralizeze bilanțurile şi conturile de execuție ale instituțiilor din subordine fără viza unităților de trezorerie a statului.

Ministerele şi celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, alte autorități publice şi instituțiile publice autonome au obligația să se prezinte la Direcția generală a tehnologiei informației din cadrul Ministerului Finanțelor Publice pentru a primi gratuit **discheta cu programul informatic de contabilitate publică**, respectiv de centralizare a situațiilor financiare pentru instituții publice, în vederea depunerii situației financiare centralizate la Ministerul Finanțelor Publice şi pe suport magnetic. Nu se admite depunerea situațiilor financiare fără prezentarea pe suport magnetic.

Situațiile financiare centralizate se depun la Ministerul Finanțelor Publice de către conducătorii compartimentelor financiar-contabile sau de persoane cu atribuții în activitatea de analiză şi centralizare a acestora care să poată oferi informațiile necesare în legătură cu situațiile financiare prezentate.

„Compartimentul de audit public intern auditează, cel puțin o dată la 3 ani, fără a se limita la acestea [...], sistemul contabil şi fiabilitatea acestuia"[23], în consens cu buna practică în domeniu, situațiile financiare anuale proprii ale ministerelor, ale celorlalte organe de specialitate ale administrației publice centrale şi locale, ale altor autorități publice, instituțiilor publice autonome şi ale instituțiilor publice subordonate. Acestea trebuie să fie însoțite de un raport care să prezinte, în sinteză, nivelul de asigurare al managementului asupra fiabilității sistemului contabil, recomandările formulate şi stadiul implementării acestora.

Situațiile financiare centralizate ale ordonatorilor secundari şi principali de credite nu trebuie să fie însoțite de raportul de audit.

Situațiile financiare centralizate privind execuția bugetului de stat pe anul 2006, execuția bugetului asigurărilor sociale de stat şi fondurilor speciale întocmite de ministere, celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, alte autorități publice şi instituțiile publice autonome, precum şi situațiile financiare privind execuția bugetului local pe anul 2006, întocmite de direcțiile generale ale

[23] Art. 13 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 953 din 24 decembrie 2002.

finanţelor publice judeţene şi a municipiului Bucureşti, au fost depuse la Ministerul Finanţelor Publice – Direcţia generală a contabilităţii publice şi a sistemului de decontări în sectorul public – cel mai târziu până la data de 1 martie 2007.

Ministerele, celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale, alte autorităţi publice şi instituţiile publice autonome depun o copie de pe situaţiile financiare centralizate şi la Direcţia generală programare bugetară şi coordonarea politicilor publice sectoriale din cadrul Ministerului Finanţelor Publice.

Situaţiile financiare centralizate se depun la Ministerul Finanţelor Publice de conducătorii compartimentelor financiar-contabile sau de persoane cu atribuţii în activitatea de analiză şi centralizare a acestora, care să poată oferi informaţiile necesare în legătură cu structura şi conţinutul informaţiilor din situaţiile financiare prezentate.

7. **PARTICULARITĂȚI PRIVIND CONTABILITATEA TREZORERIEI**

Structura capitolului:

7.1. Organizarea trezoreriei

7.2. Circuitul documentelor în cadrul trezoreriei

7.3. Întocmirea şi transmiterea lucrărilor de execuție

Obiectivul capitolului:

Obiectivul acestui capitol îl constituie prezentarea trăsăturilor generale aferente trezoreriei statului. Trezoreria Statului este concepută ca un sistem unitar atât la nivel central, cât şi la nivelul unităților teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice în scopul realizării operațiunilor financiare ale sectorului public. Toate instituțiile publice au conturi deschise la Trezoreria statului, astfel încât trezoreria exercită un control direct asupra operațiunilor efectuate. Contabilitatea trezoreriei se organizează pe baza unui plan de conturi specific, ce cuprinde clase, grupe şi conturi destinate reflectării operațiunilor derulate la nivelul acesteia.

Prin trezorerie se asigură exercitarea în mai bune condiții a atribuțiilor Ministerului Finanțelor Publice şi unităților sale teritoriale ca urmare a reorganizării şi îmbunătățirii aparatului financiar-fiscal, urmărindu-se întărirea rolului şi importanței unității fiscale teritoriale în cadrul căreia funcționează un compartiment destinat cu activitate de trezorerie.

Concepte-cheie: *operațiuni de trezorerie, gestionarea resurselor financiare, execuția bugetului public național, contabilitatea trezoreriei.*

7.1. **Organizarea trezoreriei**

Contabilitatea trezoreriei statului se organizează în cadrul Ministerului Finanțelor Publice şi al unităților sale subordonate şi cuprinde operațiunile privind execuția de casă a bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru şomaj şi bugetelor locale, gestiunea datoriei publice interne şi externe, precum şi alte operațiuni financiare efectuate în contul organelor administrației publice centrale şi locale.

Organizarea şi conducerea contabilității trezoreriei statului se efectuează potrivit normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice.

Trezoreria are un rol foarte important în cadrul sistemului finanțelor publice şi este determinat, în primul rând, de atribuțiile ei principale care se referă la:

– asigurarea execuției bugetului public național privind încasarea veniturilor şi efectuarea plăților dispuse de ordonatori în limita creditelor acordate;

– casier al sectorului public prin care se asigură încasarea veniturilor, efectuarea plăţilor şi păstrarea disponibilităţilor;

– asigurarea evidenţei contabile privind execuţia de casă pentru toate operaţiunile de încasări şi plăţi;

– asigurarea controlului fiscal asupra încasării veniturilor şi a celui financiar preventiv asupra efectuării plăţilor.

Întreaga execuţie bugetară se realizează prin trezorerie, volumul operaţiunilor ajungând la cifre importante ce pun în evidenţă rolul trezoreriei. Referindu-ne la unul din principalele roluri şi anume acela de casier al statului, apreciem că trezoreria finanţelor publice generează o adevărată reţea de fluxuri monetare la nivelul căreia se asigură legătura dintre încasări şi plăţi, în permanenţă trebuind să existe disponibilităţi care să facă faţă scadenţelor.

Prin trezorerie se asigură exercitarea în mai bune condiţii a atribuţiilor Ministerului Finanţelor Publice şi unităţilor sale teritoriale ca urmare a reorganizării şi îmbunătăţirii aparatului financiar-fiscal, urmărindu-se întărirea rolului şi importanţei unităţii fiscale teritoriale în cadrul căreia funcţionează un compartiment destinat cu activitate de trezorerie. Trezoreria asigură organizarea celor mai bune condiţii pentru exercitarea controlului prin organe proprii ale Ministerului Finanţelor Publice privind realizarea veniturilor.

Premisele care au creat cadrul favorabil înfiinţării trezoreriei, în România, au fost:

– reorganizarea băncilor şi consecinţele acesteia asupra finanţelor publice;

– schimbarea concepţiilor privind administrarea şi utilizarea resurselor financiare publice;

– cerinţele şi posibilităţile reale de asigurare a echilibrului finanţelor publice, prin intervenţii pornite în fazele de urmărire a execuţiei bugetare;

– autonomia bugetului asigurărilor în contextul prevederilor Legii Finanţelor Publice;

– întărirea autonomiei finanţelor locale, la nivelul bugetelor acestora din subdiviziunile administraţiei teritoriale, în cadrul judeţelor, potrivit legii administraţiei publice locale;

– înfiinţarea şi funcţionarea fondurilor speciale prin automatizarea bugetelor acestora;

– creşterea şi diversificarea sistemului veniturilor proprii.

Importanţa organizării Trezoreriei Statului a Finanţelor Publice rezidă din următoarele aspecte:

a) este considerat cel mai potrivit sistem de organizare a execuţiei finanţelor publice, protejându-le de toate riscurile;

b) permite soluţionarea unor probleme financiare importante prin mijlocirea operaţiilor specifice şi anume:

– gestionarea creditelor externe primite de către Guvern pentru sprijinirea programelor de reformă;

– mobilizarea resurselor financiare din economie pentru acoperirea deficitului bugetar şi pentru serviciul datoriei publice.

– finanțarea obligațiilor statului asumate prin acorduri guvernamentale cu decontare în conturile de clearing, barter şi cooperare economică, în vederea echilibrării importurilor cu exporturile.

Trezoreria Statului este concepută ca un sistem unitar atât la nivel central, cât şi la nivelul unităților teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice în scopul realizării operațiunilor financiare ale Sectorului public astfel:

– la nivel central: Direcția Generală a Trezoreriilor Statului;

– la nivel județean: Direcții județene ale Trezoreriei Statului în cadrul Direcției Generale de Finanțe Publice județene, inclusiv la nivelul municipiului Bucureşti;

– la nivel local: Trezorerii municipale organizate ca direcții în cadrul Administrațiilor Financiare municipale; Trezorerii orăşeneşti şi pe sectoare ale municipiului Bucureşti, Trezorerii comunale organizate ca servicii în cadrul Administrațiilor Financiare comunale.

Direcția Generală a Finanțelor Publice şi a municipiului Bucureşti reprezintă unitatea teritorială a Ministrului Finanțelor Publice, la nivelul fiecărui județ, ce realizează strategia şi programul guvernului în domeniul finanțelor publice şi aplicării politicii fiscale a statului. Direcția Județeană a Trezoreriei Statului, respectiv Direcția municipiului Bucureşti a Trezoreriei Statului are următoarele atribuții:

– realizează mecanismele privind administrarea finanțelor publice la nivel teritorial.

– asigură execuția de casă a bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Trezoreriei Statului, bugetelor fondurilor speciale şi veniturile proprii ale instituțiilor publice, precum şi efectuarea de operațiuni rezultate din lansarea titlurilor de stat către persoane fizice şi a municipiului Bucureşti.

Contabilitatea trezoreriei se organizează pe baza unui plan de conturi specific, ce cuprinde clase, grupe şi conturi destinate reflectării operațiunilor derulate la nivelul acesteia.

Direcțiile județene şi a municipiului Bucureşti ale Trezoreriei Statului, ca organe de specialitate, exercită, în mod curent, controlul asupra eliberării sumelor în numerar sau prin virare din contul instituțiilor publice. Funcționarea acestor direcții are în vedere:

– organizarea şi coordonarea activităților de trezorerie, inclusiv luarea de măsuri pentru îmbunătățirea activității;

– organizarea execuției pe bugete, fonduri speciale şi venituri pe baza conturilor deschise potrivit normelor metodologice;

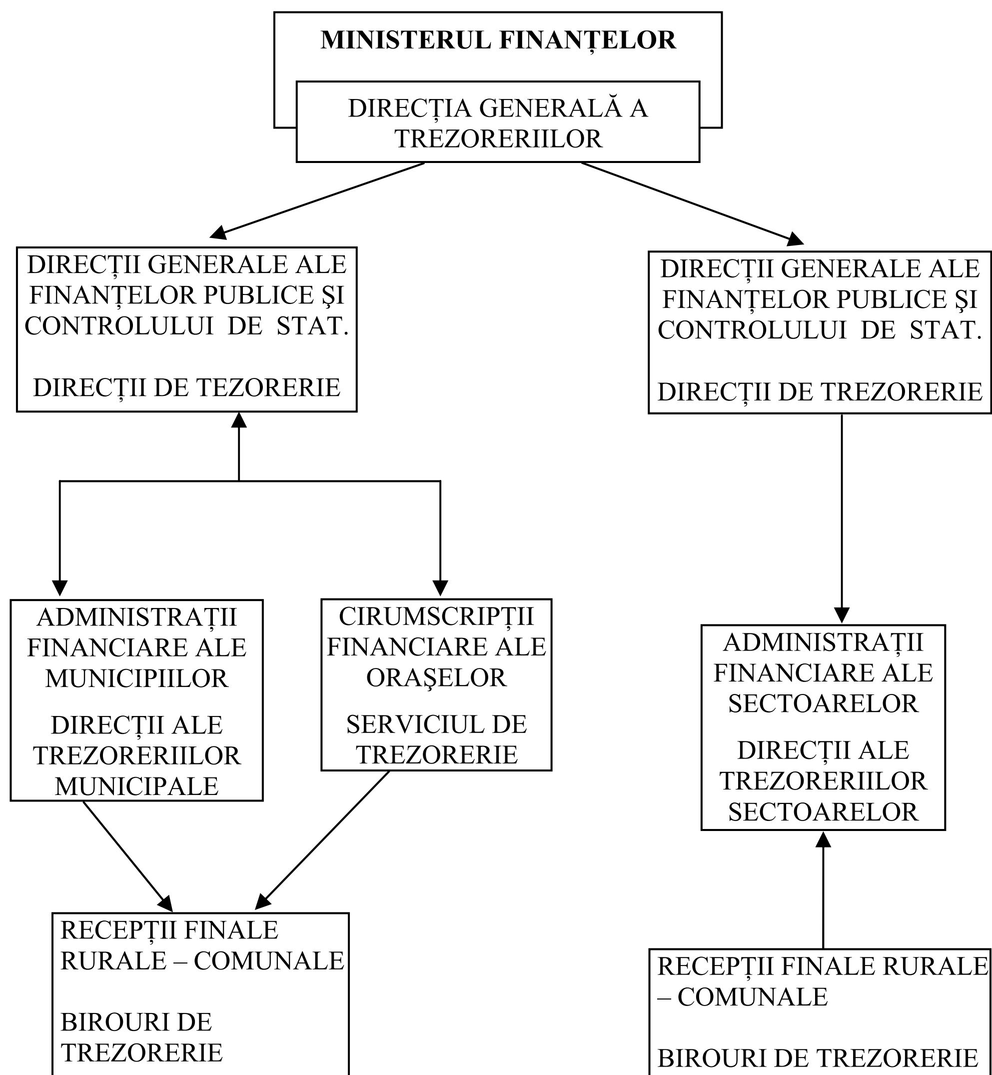
– administrarea conturilor curente ale trezoreriilor județene şi a municipiului Bucureşti deschise la sucursalele județene ale BNR, prin intermediul cărora se asigură efectuarea de decontări între trezoreriile locale;

– gestionarea conturilor corespondente ale trezoreriilor din subordine;

– elaborarea bilanțului trezoreriei şi a altor lucrări de sinteză privind execuția bugetară care se raportează operativ şi periodic la Ministerul Finanțelor Publice.

Înfiinţarea Trezoreriei Finanţelor Publice în România a completat cadrul instituţional prin care statul şi-a creat posibilitatea de a-şi stabili şi politica de venituri şi cheltuieli. Astfel a devenit posibilă creşterea răspunderii utilizării banilor publici atât asupra asigurării finanţării obiectivelor şi utilizării banilor publici, cât şi asupra asigurării finanţării obiectivelor şi acţiunilor aprobate. Ca urmare, prin trezorerie este posibilă cunoaşterea şi rezolvarea implicaţiilor specifice gestiunii financiare publice. În plus trezoreria facilitează folosirea de către Ministerul Finanţelor Publice, cu ocazia întocmirii aprobării şi execuţiei bugetului public, a instrumentelor de analiză fundamentală şi de supraveghere a realizării echilibrului financiar, monetar, valutar şi a datoriei publice.

Figura 1 – Schema organizatorică generală a sistemului Trezoreriei în România.



Principiile de bază privind funcţionarea Trezoreriei Statului:

– realitatea informaţiei – până la organizarea trezoreriei, informaţia cu privire la structura veniturilor publice era deformată din cauza greşelilor de înregistrare a încasărilor pe subdiviziunile clasificaţiei bugetare, ca urmare a controlului insuficient a documentului prin care se efectua vărsământul către buget;

– realizarea actului de control, respectiv un control fiscal din punct de vedere al încadrării corecte a veniturilor bugetare pe subdiviziunile clasificaţiei bugetare şi al altor criterii urmărite şi un canal preventiv asupra tuturor documentelor de plăţi, cu sau fără numerar, privind execuţia componentelor bugetului general consolidat;

– universalitatea – se referă la faptul că activitatea de trezorerie se extinde la nivel naţional. În aceleaşi sens, referindu-se la o universalitate în plan teritorial, această instituţie, prin organele sale operative, înfăptuieşte execuţia bugetară atât la nivel judeţean, cât şi local;

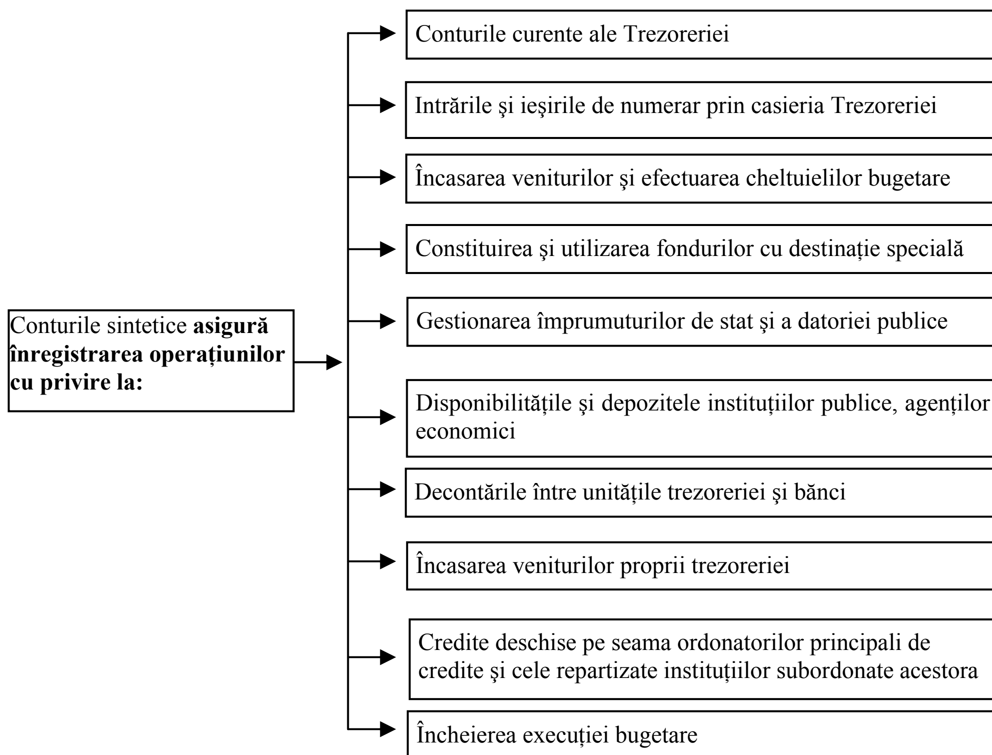
– unicitatea – în sensul că subiectul abordat obligă ca toate bugetele să se execute numai prin Trezorerie; instituţiile publice au obligaţia de a păstra disponibilităţile numai în conturi deschise aici, fiind exclusă posibilitatea de a avea conturi şi la băncile comerciale. Excepţie fac numai disponibilităţile virate pentru procurarea valutei, păstrarea acesteia, inclusiv a încasărilor în această monedă provenite din activitate proprie, donaţii sau sponsorizări. Unicitatea se referă la metodologia de lucru şi la mecanismele implementate, la documentele care circulă prin trezorerie, la obiectivele de control, la tehnica de prelucrare a datelor şi elaborare a situaţiilor de sinteză, ceea ce facilitează funcţionarea unitară a sistemului informaţional instituit;

– operativitatea informaţiei – asigurarea operativităţii informaţiilor cu privire la execuţia componentelor bugetului general consolidat, în plan judeţean, cât şi naţional – se realizează prin sistemul informaţional propriu;

– corelaţia totală a veniturilor şi cheltuielilor cu bugetul din care acestea fac parte – impune ca veniturile să fie vărsate în întregime bugetului din care fac parte, iar cheltuielile, de asemenea, în totalitatea lor să fie suportate din bugetul unde au fost prevăzute, regula generală fiind aceea că o cheltuială nu poate fi finanţată decât dintr-un singur buget. De asemenea, ordonatorii de credite să nu efectueze plăţi direct din încasări, pentru a nu elimina posibilitatea controlului fiscal asupra colectării veniturilor şi a celui preventiv asupra efectuării cheltuielilor prin obligativitatea înregistrării în totalitate a încasărilor şi plăţilor. Acest principiu nu funcţionează corespunzător în cazul bugetelor fondurilor speciale şi al veniturile proprii ale instituţiilor publice, putându-se efectua cheltuieli numai după ce s-au constituit în prealabil fonduri necesare.

– echilibrarea fluxurilor trezoreriei – obligativitatea trezoreriei publice de a-şi echilibra intrările de fluxuri financiare cu ieşirile prezintă regula de fier care nu poate fi încălcată sub nici o formă, întrucât această instituţie nu poate funcţiona cu cont descoperit. Fluxurile financiare de intrări trebuie să acopere în întregime, în orice moment al exerciţiului financiar, plăţile. Dacă nu se colectează suficiente resurse proprii din impozite şi taxe pentru acoperirea plăţilor, se apelează la întregirea acestora prin împrumuturi.

Operații realizate prin Trezorerie pe baza conturilor sintetice



7.2. **Planul de conturi al trezoreriei**

Contabilitatea trezoreriei se organizează pe baza planului de conturi. Acesta prezintă o serie de particularități, conform activității trezoreriei. Operațiunile de încasări şi plăți se înregistrează în mod cronologic şi sistematic în conturile sintetice şi analitice, potrivit funcțiunii contabile a acestora. Planul de conturi cuprinde conturi specifice, clasificate pe clase cu ajutorul cărora se asigură înregistrarea operațiunilor privind:

– contul curent al trezoreriei (intrări şi ieşiri);
– intrările şi ieşirile de numerar prin casieria trezoreriei;
– constituirea şi utilizarea fondurilor cu destinație specială;
– gestionarea împrumuturilor de stat şi a datoriei publice interne şi externe;
– disponibilitățile şi depozitele instituțiilor publice;
– decontări între unitățile trezoreriei şi bănci;
– încasarea veniturilor şi cheltuielilor care privesc activitatea proprie a trezoreriei;
– creditele deschise pe seama ordonatorilor principali de credite şi cele repartizate instituțiilor subordonate acestora;

– închiderea execuției financiare la finele anului prin stabilirea excedentului sau a deficitului.

Conturile prevăzute în planul de conturi sunt folosite în contabilitatea trezoreriei potrivit regulilor generale de debitare şi creditare, ele putând fi modificate, adaptate şi îmbunătățite numai de către Direcția Generală a Trezoreriei şi Contabilitate Publică din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Delimitarea pe clase a planului de conturi al trezoreriei este următoarea:

Clasa 1 „Mijloace băneşti şi alte valori”

Clasa 2 „Venituri şi cheltuieli bugetare”

Clasa 3 „Disponibil din fonduri cu destinație specială”

Clasa 4 „Titluri şi certificate de Trezorerie”

Clasa 5 „Disponibilități şi depozite”

Clasa 6 „Decontări”

Clasa 7 „Venituri şi cheltuieli din activitatea de trezorerie”

Clasa 8 „Excedente/deficite”

Clasa 9 „Conturi în afara bilanțului”

Astfel, clasa 1 cuprinde conturi specifice mijloacelor băneşti, continuând cu clasa 2 ce cuprinde conturi specifice veniturilor bugetare. Remarcăm faptul că la nivelul trezoreriei nu se păstrează similitudinea conturilor existente la nivelul celorlalte instituții publice.

Conturile din planul de conturi sunt prevăzute să asigure înregistrarea operațiunilor efectuate la trezoreriile teritoriale, precum şi la trezoreria centrală. Alegerea conturilor se efectuează în funcție de natura operațiunilor care urmează a se înregistra în contabilitate. Este de reținut faptul că funcțiunea conturilor nu este limitativă, aceasta putând fi completată şi cu alte operațiuni apărute în activitatea trezoreriei.

Conturile sintetice se deschid în contabilitatea trezoreriei potrivit codurilor şi structurii prevăzute în planul de conturi, precum şi în funcție de natura operațiunilor care urmează a fi înregistrate în contabilitate trezoreriei.

Conturile analitice se formează prin deschidere astfel:

a) Conturile analitice pentru conturile sintetice 20 „Veniturile bugetului de stat”, 21 „Veniturile bugetelor locale” şi 22 „Veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat” şi conturile analitice pentru conturile sintetice 23 „Cheltuielile bugetului de stat”, 24 „Cheltuielile bugetelor locale”, 25 „Cheltuielile bugetului asigurărilor sociale de stat”, 01, 02, 03 conturi în afara bilanțului privind creditele deschise şi repartizate din bugetul de stat, bugetele locale şi bugetul asigurărilor sociale de stat se formează în cadrul conturilor sintetice respective pe capitole, subcapitole în conformitate cu clasificația bugetară, precum şi pe plătitori, ministere etc.

b) Conturile analitice pentru conturile sintetice ale fondurilor cu destinație specială se formează pentru fiecare fond, distinct pe venituri şi cheltuieli,

c) Conturile analitice pentru conturile sintetice de disponibilități şi depozite ale instituțiilor publice se formează pe ministere, organe locale şi instituții subordonate ale acestora.

Clasa 1 – „Mijloace băneşti şi alte valori”

Conturile clasei 1 au funcţie contabilă de activ şi funcţionează după regulile specifice acestor conturi. Din această clasă fac parte următoarele conturi:

– 10 „Casa”
– 11 „Efecte şi titluri de valoare”
– 12 „Disponibil al Trezoreriei la bancă, pentru efectuarea de plăți în numerar”
– 13 „Casa Trezoreriei”

Pentru exemplificare vom reține contul 10 „Casa”, prin intermediul căruia se înregistrează disponibilitățile băneşti existente în casieria Trezoreriei. Contul are funcție contabilă de activ şi reflectă încasările şi plățile efectuate în numerar, astfel:

– în **Debit**, încasările reprezentând sumele datorate de persoanele fizice sau juridice din impozite sau taxe; sumele reprezentând contravaloarea titlurilor de stat şi a bonurilor de tezaur;

– în **Credit,** sumele restituite în numerar, cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare, agenților economici, instituțiilor publice, sumele ridicate de instituțiile publice pentru plăți, drepturi salariale, burse, alte drepturi sociale şi alte cheltuieli urgente ce nu pot fi efectuate prin virament.

Clasa 2 – „Venituri şi cheltuieli bugetare” cuprinde conturi specifice cheltuielilor şi veniturilor bugetare. Conturile din această clasă asigură:

– evidența încasării veniturilor bugetului de stat, bugetelor locale, şi bugetului asigurărilor sociale de stat , bugetului asigurărilor pentru şomaj;

– evidența plăților dispuse de ordonatorii de credite din creditele deschise sau repartizate, după caz, evidențiate pe tipuri de bugete. Din această clasă fac parte conturile:

20 „Venituri ale bugetului de stat”
21 „Venituri ale bugetului local”
22 „Venituri ale bugetului asigurărilor sociale de stat”
23 „Cheltuieli ale bugetului de stat”
24 „Cheltuieli ale bugetului local”
25 „Cheltuieli ale bugetului asigurărilor sociale de stat”
26 „ Veniturile bugetului fondului național unic de asigurări sociale de sănătate”
27 „Cheltuielile bugetului fondului național unic de asigurări de sănătate”
28 „ Veniturile bugetului asigurărilor pentru şomaj”
29 „Cheltuielile bugetului asigurărilor pentru şomaj”.

La sfârşitul anului, în vederea stabilirii rezultatelor execuției bugetare conturile din această clasă se închid prin intermediul conturilor din clasa 8, întocmindu-se şi ordinele de plată pentru transferul excedentului/deficitului la Trezoreria Centrală.

La sfârşitul anului, în vederea stabilirii rezultatelor execuției bugetare conturile din această clasă se închid prin intermediul conturilor din clasa 8, întocmindu-se şi ordinele de plată pentru transferul excedentului/deficitului la Trezoreria Centrală.

Conturile de cheltuieli au funcție contabilă de activ, şi funcționează astfel:

Debit	Credit
Plățile dispuse de instituțiile publice din creditele deschise sau repartizate, după caz	Reîntregirile de credite de la instituții publice

Conturile de venituri au funcție contabilă de pasiv, şi preiau operațiunile derulate după cum urmează:

Debit	Credit
Restituirea, în numerar sau prin virament plătitorului a unui venit încasat dar necuvenit bugetului.	Încasarea în numerar sau prin virament de la persoane fizice sau juridice a impozitelor şi taxelor cuvenite bugetului.

Conturile sintetice de venituri şi cheltuieli sunt dezvoltate în conturile analitice astfel:

– conturile de venituri – pe capitolele şi sub capitolele clasificației bugetare şi în cadrul acestora, pe plătitori;

– conturile de cheltuieli – pe instituții şi în cadrul acestora, pe capitole şi titluri de cheltuieli, potrivit clasificației bugetare.

Structura codificată a unui cont analitic de venituri cuprinde:

– simbolul contului sintetic de venituri (20, 21, 22);

– capitolul şi subcapitolul clasificației bugetare;

– codul fiscal al plătitorului (la sursele de venituri ce se urmăresc pe plătitori) sau în cazul bugetelor locale, codul fiscal al unităților administrativ – teritoriale.

Clasa 3 „Disponibil din fonduri cu destinație specială”

Conturile acestei clase asigură evidența constituirii şi utilizării fondurilor din afara bugetului de stat aprobate prin lege.

Execuția acestor fonduri se urmăreşte prin contabilitatea trezoreriei, potrivit principiului execuției de casă respectiv contabilizarea încasării veniturilor şi a efectuării cheltuielilor în conturi distincte, soldul de casă al fiecărui fond fiind stabilit prin compararea soldului contului de venituri cu soldul contului de cheltuieli.

Prin planul de conturi al trezoreriei sunt instituite conturi de disponibil din fondurile speciale corespunzător bugetelor anexe aprobate prin legea anuală a bugetului de stat. Aceste conturi privesc cu predilecție ministerele şi instituțiile centrale care gestionează aceste fonduri.

În funcționarea conturile speciale ale trezoreriei trebuie respectate următoarele reguli:

1. totalul cheltuielilor nu poate depăşii nivelul veniturilor, cu excepția perioadei de început a exercițiului, când trezoreria poate acorda avansuri rambursabile;

2. când veniturile depăşesc cu 10% nivelul evaluărilor, prin reglementări legale se aprobă majorarea cheltuielilor;

3. excedentele acestor conturi, de regulă, se varsă la bugetul de stat.

Conturile din această clasă funcţionează astfel:

Debit	Credit
Plăţi dispuse de instituţii publice din fondurile constituite potrivit legii	Veniturile încasate, aferent fiecărui tip de fond

Clasa 4 „Titluri şi certificate de trezorerie"

Cu ajutorul conturilor din această clasă se evidenţiază împrumuturile interne şi externe gestionate prin trezorerie în vederea acoperirii datoriei publice, inclusiv a deficitului bugetar. Tot în această grupă sunt cuprinse conturile în care se reflectă creditele aferente pierderilor şi investiţiilor neperformante, preluate de stat în contul datoriei publice. Conturile din această grupă se utilizează în special de către trezorerie centrală, care asigură evidenţa operaţiunilor respective.

La trezoreriile teritoriale, conturile din această grupă se folosesc numai în măsura în care efectuează operaţiuni în legătură cu datoria publică.

Din această clasă fac parte următoarele conturi:

41 „Certificate de trezorerie de la populaţie pentru finanţarea deficitului bugetului de stat".

42 „Certificate de depozit".

43 „Depozite ale agenţilor economici".

44 „Depozite ale instituţiilor publice".

Toate aceste conturi au funcţie contabilă de pasiv înregistrând creşterile pe credit, diminuările pe debit şi prezintă sold creditor.

Clasa 5 „Disponibilităţi şi depozite"

În această clasă sunt cuprinse conturi cu ajutorul cărora se asigură evidenţa disponibilităţilor băneşti ale instituţiilor publice, altele decât cele de la buget, aflate în conturi deschise la trezorerie, respectiv contul 50 „Disponibil al instituţiilor publice".

Pe numele instituţiilor publice de subordonare centrală şi locală sunt deschise la trezorerie conturi de disponibilităţi prin care se gestionează trei mari categorii de fonduri publice şi anume:

- fonduri cu destinaţii speciale ale instituţiilor publice centrale şi locale;
- fonduri din mijloace extrabugetare ale aceloraşi unităţi ;
- fonduri constituite pe baza unor acte normative.1

Toate aceste fonduri publice se constituie în bugete separate, se aprobă de către fiecare ordonator principal de credite şi nu sunt supuse controlului parlamentar.

Clasa 6 „Decontări" asigură decontările cu contul general al trezoreriei statului, decontări cu băncile comerciale sau alte decontări cu direcţiile de trezorerie şi contabilitate publică. Această clasă este structurată pe următoarele conturi:

60 „Cont curent general al Trezoreriei Statului"

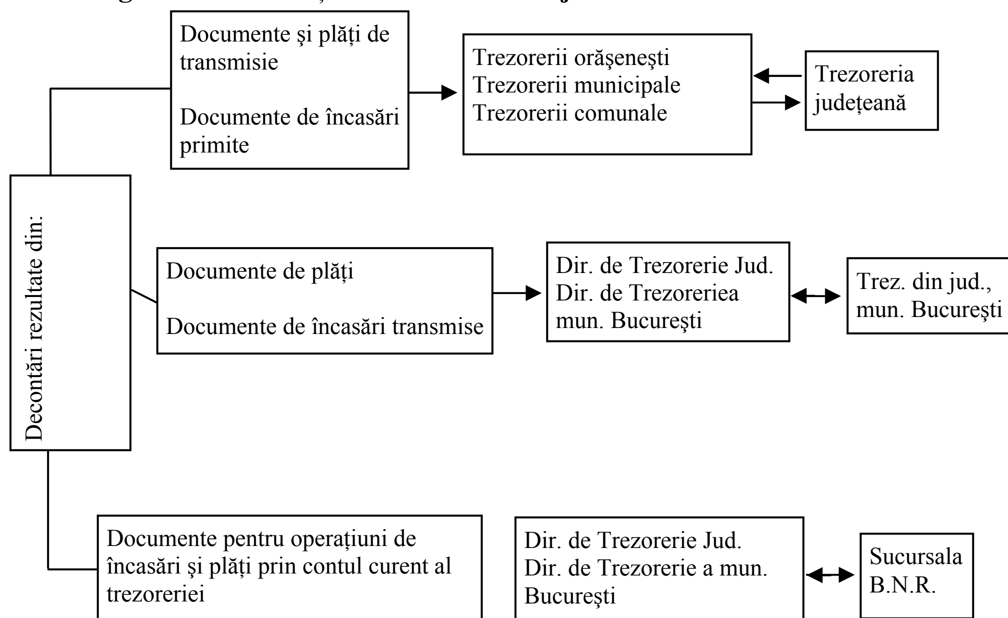
61 „Cont corespondent al Trezoreriei"

62 „Decontări cu BNR din operaţiuni iniţiate"

63 „Decontări privind execuţia bugetului capitalei"

64 „Decontări privind bugetul Trezoreriei Statului”
65 „Decontări în cadrul Trezoreriei centrale”
66 „Decontări privind efecte şi titluri de valoare”
67 „Decontări cu trezoreria generală a statului privind operaţiunea de transferare a soldului curent al Trezoreriei Statului judeţene”
68 „Decontări cu numerar cu alte Direcţii de Trezorerie şi contabilitate publică”
69 „Debitori”

Figura 3 – Evidenţa decontărilor cu ajutorul conturilor din clasa 6



Dintre conturile care alcătuiesc clasa 6 de conturi, ne oprim asupra contului 60 „Cont curent al trezoreriei la BNR” şi contului 61 „Cont corespondent al trezoreriei”.

Contul 60 „Cont curent al trezoreriei la BNR” funcţionează la Banca Naţională a României şi este deschis pentru Trezoreria centrală, trezoreriile judeţene şi trezoreria municipiului Bucureşti.

Derularea operaţiilor prin acest cont se face pe baza unor convenţii încheiate între Ministerul Finanţelor Publice şi Banca Naţională a României, iar soldul acestuia este cuprins în bilanţul băncii.

Disponibilităţile acestui cont pot fi folosite pentru:

– acoperirea temporară a deficitului curent al bugetului de stat şi bugetului asigurărilor sociale de stat;

– acoperirea golurilor de casă ale bugetelor locale şi deficitelor temporare ale fondurilor speciale;

– acordarea de împrumuturi pe termen mediu şi lung pentru finanţarea şi refinanţarea deficitelor anuale ale bugetului de stat, pe seama disponibilităţilor pe termen mediu şi lung din – contravaloarea în lei a împrumuturilor externe.

Pentru soldul zilnic al acestui cont, Banca Națională a României plătește dobânzi, în baza convențiilor încheiate, acestea constituindu-se în venituri la bugetul Trezoreriei Statului.

Golurile temporare de casă ce se înregistrează pe parcursul execuției de casă a contului curent pot fi acoperite prin atragerea de depozite pe termen scurt de la bănci sau alte persoane juridice pentru care se plătesc dobânzi.

Ministerul Finanțelor Publice intervine pentru menținerea unui sold corespunzător al contului curent al Trezoreriei Statului prin emisiunea de titluri de stat, purtătoare de dobândă, pe care le răscumpără la scadență.

Contul 61 „Cont corespondent al Trezoreriei" este deschis la trezoreria județeană, pentru trezoreriile municipale și orășenești, are funcțiune contabilă de activ, și preia operațiunile derulate astfel:

Debit	Credit
Încasări de la agenții economici care au deschise conturi la băncile comerciale (plăți pentru diverse servicii prestate de instituții publice sau achitarea impozitelor, taxelor cuvenite bugetului).	Plăți ale instituțiilor publice (din conturile de cheltuieli sau de disponibil) către diverși agenți economici sau instituții publice pentru achitarea mărfurilor primite, a serviciilor prestate și a lucrărilor executate.

Soldul debitor al acestui cont reprezintă disponibilul din trezorerie la un moment dat.

Clasa 7 „Venituri și cheltuieli din activitatea de trezorerie"

Cu ajutorul conturilor din această clasă se ține evidența veniturilor și cheltuielilor care privesc activitatea Trezoreriei, cum ar fi:

– dobânzi și comisioane încasate;

– dobânzi plătite pentru împrumuturi de stat interne și externe contractate.

Din această clasă fac parte următoarele conturi:

70 „Veniturile bugetului Trezoreriei Statului"
71 „Cheltuielile bugetului Trezoreriei Statului"
72 „Diferențe de curs valutar"

Clasa 8 „Excedente / deficite"

În această clasă sunt cuprinse conturile cu ajutorul cărora se evidențiază rezultatele execuției bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale etc. și anume:

80 „Excedent/deficit al bugetului de stat"
81 „Excedent/deficit al bugetului asigurărilor sociale de stat
82 „Soldul bugetului local"
83 „Disponibil din venituri cu destinații specială"
84 „Fond de rulment propriu al unității administrativ teritoriale"
85 „Excedent/deficit al bugetului de venituri și cheltuieli al Trezoreriei Statului"
86 „Excedent/deficit al bugetului asigurărilor pentru șomaj"
87 „Excedent/deficit al bugetului fondului național"

Clasa 9 „Conturi în fata bilanțului"

Conturile în afara bilanțului sunt destinate înregistrării în partidă simplă a operațiunilor privind creditele deschise și repartizate pe seama ordonatorilor de

credite finanțați din bugetul de stat, bugetele locale şi din bugetul asigurărilor sociale de stat.

Din această clasă fac parte următoarele conturi:

01 „Credite bugetare deschise şi repartizate din bugetul de stat”

02 „Credite bugetare deschise şi repartizate din bugetele locale”

03 „Credite bugetare deschise şi repartizate din bugetul asigurărilor sociale de stat” etc.

Se apreciază[24] că cele mai frecvent folosite conturi în contabilitate Trezoreriei la nivelul unităților operative sunt cele de venituri şi cheltuieli, care funcționează la unitățile teritoriale operative (municipii, oraşe, comune) în numele bugetului de stat, al asigurărilor sociale de stat şi al bugetelor locale.

7.2. **Circuitul documentelor în cadrul trezoreriei**

Pentru înțelegerea fluxurilor operaționale privind decontarea prin trezorerie, trebuie să cunoaştem modul cum **circulă informația**, bazându-ne pe circuitul documentelor.

După modul de efectuare a operațiunilor de încasări şi plăți, fluxul informațional se desfăşoară pe următoarele circuite:

a) **Circuitul documentelor privind operațiunile de încasare a veniturilor prin casieria trezoreriei (încasările în numerar).**

Documentele care se întocmesc şi intră în circuit sunt:

- **înştiințarea de plată** primită de la organele fiscale prin care se comunică debitele din impozite şi taxe, amenzi ce urmează a fi achitate (pot fi procese verbale, chitanțe anterioare etc.);
- **foi de vărsământ** pentru depunerea numerarului (de către instituții);
- **chitanța de plată eliberată de trezorerie** (este de fapt o foaie de vărsământ întocmită de serviciul evidența şi încasarea veniturilor bugetare şi extrabugetare) în trei exemplare – exemplarul negru rămâne la serviciul casierie, exemplarul roşu la client, iar cel verde se transmite serviciului venituri;
- **registrul de casă** întocmit de serviciul casierie pe baza foilor de vărsământ şi a borderourilor de încasări – întocmit în două exemplare (pentru casierie şi contabilitate);
- **jurnalul de înregistrare** (jurnalul zilnic de încasări şi plăți), elaborat de serviciul venituri (înregistrarea contului „casa” pe de o parte, iar pe de altă parte înregistrarea veniturilor pe capitole, subcapitole conform clasificației bugetare în vigoare);
- **balanțele de verificare** analitice întocmite zilnic şi lunar de serviciul informatică pe baza documentelor preluate de serviciile venituri, cheltuieli, contabilitate, certificate de trezorerie. Acestea sunt transmise serviciului contabilitate pentru confruntarea rulajelor şi soldurilor debitoare şi creditoare.

[24] T. Moşteanu (şi col.), *Buget şi trezorerie publică*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005.

b) **Circuitul documentelor privind efectuarea operațiunilor de încasare şi a celor de plăți prin virament.** În cadrul acestui circuit se identifică:

● **documente pentru plata veniturilor prin virament** (dispoziții de plată, ordine de plată, cec-uri cu limită de sumă) întocmite de către plătitorii de impozite şi taxe cu conturi deschise la băncile comerciale.

Serviciul contabilitate confruntă aceste documente cu extrasul de cont elaborat de către sucursala Băncii Naționale, după care le redistribuie compartimentelor avizate (venituri, respectiv cheltuieli).

Pe baza datelor preluate se întocmeşte **jurnalul zilnic de încasări şi plăți**. Acest document este valabil pentru operațiunile de încasări, respectiv plăți prin numerar sau virament şi se listează de către serviciul informatică în patru exemplare, pentru serviciile venituri, cheltuieli, contabilitate, certificate de trezorerie.

● **documente de plăți prin virament ale instituțiilor publice,** de asemenea, stau la baza înregistrărilor în „jurnalul zilnic de încasări şi plăți" şi din care serviciul „controlul şi evidența cheltuielilor" preia rulajul zilnic şi confruntă înregistrarea corectă pe conturile corespunzătoare.

c) **Circuitul documentelor privind efectuarea operațiunilor de plăți prin casieria trezoreriei:**

– **ordinul de plată** în numerar, întocmit de serviciul venituri pentru restituirile în monedă acordate persoanelor fizice;

– **cec-ul cu limită de sumă,** întocmit de titularul contului, pe baza căruia casieria efectuează plata, după ce în prealabil a fost analizat şi semnat de şeful serviciului cheltuieli. Are loc o analiză amănunțită a documentelor de plată prezentate de ordonatorii de credite;

– **registrul de casă,** completat de casierie;

– **jurnalul zilnic de încasări şi plăți;**

– **fişele de cont sintetice şi analitice** care sunt listate de către serviciul informatică.

d) **Mijloace moderne de plată**

Persoanele fizice au posibilitatea de a plăti impozitele şi taxele, precum şi alte creanțe datorate bugetului local sau pentru a încasa sume (vezi restituirile pentru diferențe de impozit) folosind mijloacele electronice de plată.

Totodată, primăriile (destinatarii acestor impozite şi taxe locale) trebuie să ofere posibilitatea consultării debitelor datorate de către persoanele fizice prin intermediul paginii de internet a primăriei.

Modalitățile de **plată electronică** sunt:

– **plata cu cardul la POS-**ul instalat la Direcția de Impozite şi Taxe Locale din cadrul primăriei. Dezavantajul îl constituie necesitatea deplasării la primărie pentru plata acestor impozite şi taxe locale;

– **plata la unul din bancomatele unei bănci** agreate de primărie. Constituie un avantaj, întrucât plata se poate face din orice localitate;

– **plata prin intermediul serviciilor specifice de internet.**

Acestea sunt câteva dintre mijloacele moderne de plată. Pentru persoanele fizice restituirile pentru diferenţele de impozite, dar şi alte sume virate în plus se pot face de către trezorerie prin intermediul serviciului venituri în contul de card al beneficiarului sumelor respective – cont deschis la una din băncile comerciale.

Un alt document aflat în acest „circuit al documentelor" este **nota contabilă** utilizată atât de serviciul venituri, cât şi de serviciul cheltuieli.

Acest document se poate utiliza:

– pentru diferite compensări între impozite/taxe virate în plus;

– pentru reglări între conturi, în condiţiile în care o înregistrare nu s-a efectuat în contul corect sau atunci când acele conturi nu intră în corespondenţă potrivit legislaţiei în vigoare;

– pentru stornări de sume înregistrate eronat (valori mai mari sau mai mici decât sumele înscrise în documentul de plată).

Alt document care se află în acest circuit este **„extrasul de cont",** document elaborat de către serviciul informatică pe baza înregistrărilor efectuate de serviciile venituri, cheltuieli, contabilitate şi certificate de trezorerie, şi care evidenţiază soldul iniţial, rulajele zilnice şi soldul final al contului.

Se întocmeşte în două exemplare, după ce s-a efectuat închiderea zilei (după listarea balanţei analitice zilnice de încasări şi plăţi) şi se distribuie sub semnătura titularului de cont, după ce în prealabil s-a efectuat punctajul cu documentele anexă.

În general, se listează pentru conturile bugetare locale, pentru fondurile cu destinaţie specială, pentru conturile instituţiilor publice, a societăţilor comerciale care au conturi deschise la trezorerie, pentru fondurile de garanţie eşalonare la plată a datoriilor etc.

Privind lucrurile din punct de vedere a relaţiilor funcţionale, fiecare trezorerie are **fluxuri operaţionale cu:**

- **agenţii economici, instituţiile publice şi contribuabilii** în ceea ce priveşte primirea şi eliberarea de documente privind încasarea veniturilor, efectuarea cheltuielilor şi a altor operaţiuni, dar şi cu băncile comerciale unde o parte dintre aceste categorii îşi au conturile deschise;
- **compartimentele din cadrul direcţiilor de specialitate ale administraţiei financiar**e în domeniul stabilirii debitelor din impozite, taxe şi alte obligaţii datorate la buget, pe linia urmăririi la încasare a tuturor debitelor şi cunoaşterea situaţiei încasărilor, îndeosebi a debitelor restante;
- **trezoreria judeţeană** (acolo unde este cazul) pentru transmiterea şi primirea documentelor privind efectuarea operaţiunilor de încasări şi plăţi prin contul corespondent şi raportarea execuţiei şi a celorlalte lucrări la termen. În acest fel se realizează operaţiunile de decontare între trezoreriile municipale, orăşeneşti etc. şi Banca Naţională prin intermediul trezoreriei judeţene. Fluxul informaţional se realizează de la trezoreriile municipale, orăşeneşti şi compartimentele de trezorerie rurale la Direcţia Judeţeană de Trezorerie şi invers.

Fluxurile operaţionale privind decontarea prin trezorerie are în vedere următoarele **circuite:**

- **fluxul decontărilor** privind **încasarea veniturilor** de la agenţii economici, instituţii publice, prin Sucursala Băncii Naţionale la Direcţia Judeţeană de Trezorerie şi acolo unde este cazul de la Trezoreria Judeţeană la trezoreriile municipale, orăşeneşti sau compartimentele de trezorerie rurală;
- **fluxul decontărilor** privind efectuarea **plăţilor** dispuse de instituţiile publice, fluxul decontărilor **între trezorerii**.

În ceea ce priveşte tehnica decontărilor privind încasarea veniturilor bugetare, se porneşte de la obligativitatea achitării către bugetul de stat, bugetul local, bugetul asigurărilor sociale de stat a impozitelor şi taxelor de către agenţii economici, care întocmesc ordine de plată în cuantumul şi la termenele stabilite de lege, pe care le depun la sediul băncilor comerciale unde îşi au deschise conturile.

Se consideră ziua efectuării plăţii:

– ziua depunerii sumei pentru încasările în numerar prin casieria trezoreriei (atunci când agentul economic efectuează plata în numerar la trezorerie);

– ziua virării sumei din contul plătitorului, atunci când plata se face cu ordin de plată din iniţiativa agentului economic;

– ziua prevăzută de ştampila poştei, când plata se face prin mandat poştal.

În condiţiile în care nu se respectă termenele, se aplică majorări de întârziere conform reglementărilor în vigoare.

Prin sistemul de decontare, documentele de plată sunt transmise la Sucursala Băncii Naţionale, care gestionează contul curent al Direcţiei de Trezorerie şi eliberează extrasul de cont al acesteia.

Extrasul de cont de la Sucursala Băncii Naţionale are în defalcare ordinele de plată centralizatoare pe bănci comerciale, respectiv trezorerii, cu sumă totală corespunzătoare zilei respective.

La Banca Naţională a României se face schimbul de acte efectiv, iar documentul centralizator al fiecărei bănci, respectiv trezorerie rămâne la inspectorul de cont de la Banca Naţională. Pe baza acestor documente centralizatoare se întocmeşte extrasul de cont şi se înregistrează nota contabilă.

Direcţia de Trezorerie verifică corelarea sumelor înscrise în extrasul de cont cu documentele justificative anexate, apoi grupează aceste documente pe bănci sau trezorerii în funcţie de destinaţia acestora – venituri sau cheltuieli.

Serviciul contabilitate întocmeşte nota contabilă pentru venituri/cheltuieli cu documentele anexă, urmând ca fiecare serviciu să efectueze contarea conform clasificaţiei bugetare în vigoare, sau refuzul încasării respective în condiţiile în care agentul economic respectiv nu are domiciliul fiscal pe raza teritorială a trezoreriei respective.

În condiţiile în care depistarea returului de bancă/trezorerie este făcută direct de către serviciul contabilitate (depistare evidentă prin observarea beneficiarului plăţii, spre exemplu: DGFP ARAD în loc de DGFP ILFOV), se întocmeşte nota contabilă de retur:

6001	=	619903 - pentru retur bancă
6003	=	619903 - pentru retur trezorerie.

Aceleaşi înregistrări au loc şi în condiţiile în care refuzul documentului vine din partea serviciilor venituri/cheltuieli. Fiecare serviciu în parte întocmeşte o notă contabilă finală de retururi cu indicarea pe verso documentului a motivului pentru care a fost efectuat refuzul (neîncadrare corectă conform clasificaţiei în vigoare, suma în litere/cifre incorectă, explicaţie cont şi beneficiar incorect etc.).

În ceea ce priveşte tehnica decontărilor, privind efectuarea plăţilor dispuse de instituţiile publice cu conturile deschise la trezorerie, către furnizori şi creditori cu conturi deschise la bănci comerciale, se urmăreşte întocmirea corectă a documentelor de plată.

Serviciul controlul şi evidenţa cheltuielilor din cadrul trezoreriei care le deserveşte verifică corectitudinea întocmirii documentelor de plată (ordine de plată) şi a documentelor justificative.

Acest serviciu **preia zilnic documentele de plată**, le verifică, le grupează şi totalizează zilnic pe borderou şi le transmite serviciului contabilitate. Acelaşi circuit urmează şi documentele de plată întocmite la serviciul evidenţa şi încasarea veniturilor (spre exemplu: rambursări de TVA, restituiri prin virament în conturile agenţilor economici pentru sume achitate în plus etc.).

Serviciul contabilitate grupează şi totalizează aceste sume pe bază de **borderou**, pe fiecare sediu al băncilor comerciale, respectiv trezorerie, acolo unde beneficiarii îşi au conturile deschise, întocmindu-se ordine de plată centralizatoare elaborate de serviciul informatică în trei exemplare. Astfel, la sfârşitul zilei există şase borderouri:

a) **pentru bănci**
- o sume mici (sub 500 mil. Lei)
  - pentru bănci de pe raza teritorială a trezoreriei respective;
  - pentru bănci din alte judeţe.
- o sume mari (peste 500 mil. Lei)
  - pentru bănci de pe raza teritorială a trezoreriei respective;
  - pentru bănci din alte judeţe.

b) **pentru trezorerii** – indiferent de sumă
- o locale (trezoreriile sectoarelor Municipiului Bucureşti);
- o din ţară (trezoreriile din alte judeţe);

Ordinele de plată centralizatoare (două exemplare din acestea) împreună cu documentele anexă, înseriate într-un borderou (un exemplar) se transmit în plic sigilat la Sucursala Băncii Naţionale, unde are loc schimbul de documente între inspectorii de cont.

Un exemplar al ordinului de plată centralizator şi un exemplar al borderoului rămâne la arhiva serviciului contabilitate. Borderourile şi ordinele de plată centralizatoare sunt vizate de Trezorierul şef şi de şeful serviciului contabilitate.

Toate aceste operaţiuni au loc într-o singură zi lucrătoare, trezoreria neputând păstra documentele de plată până a doua zi.

În practică, sistemul decontărilor este mult mai amplu, dat fiind faptul că intervin mai multe instrumente de decontare şi circuitul informaţional a fost adaptat în mod corespunzător, ţinând seama de cerinţele sistemului de decontare.

Prin înfiinţarea trezoreriilor se creează posibilitatea efectuării unor controale riguroase asupra plăţilor dispuse de către instituţiile publice, se are în vedere organizarea contabilităţii analitice pe plătitori a veniturilor încasate fapt ce duce la modificări importante în structura şi atribuţiile organelor financiare.

7.3. **Întocmirea şi transmiterea lucrărilor de execuţie**

Fiecare trezorerie îşi întocmeşte pentru analiza proprie situaţia contului trezoreriei, în care se reflectă în indicatori sintetici execuţia bugetului de stat, bugetelor locale şi situaţia disponibilităţilor aflate în contul trezoreriei. Această situaţie se întocmeşte de către fiecare unitate de trezorerie. Pe baza datelor cuprinse în această situaţie, conducerea fiecărei trezorerii examinează zilnic situaţia de execuţie bugetară, comparativ cu disponibilităţile din conturi.

La nivelul fiecărei trezorerii se întocmeşte situaţia de execuţie bugetară operativă. Această situaţie se întocmeşte şi transmite astfel[25]:

– trezoreriile municipale, orăşeneşti şi percepţiile, semidecadal, în termen de 1 zi de la expirarea semidecadei, direcţiei de trezorerie judeţeană şi municipiului Bucureşti;

– direcţia de trezorerie judeţeană şi a municipiului Bucureşti o transmite Ministerului Finanţelor Publice în termen de 2 zile de la expirarea decadei.

Lunar se întocmeşte situaţia de execuţie a bugetului de stat, bugetelor locale şi bugetului asigurărilor sociale de stat.

Situaţia de execuţie se transmite astfel:

– trezoreriile municipale, orăşeneşti şi percepţiile la direcţia de trezorerie judeţeană, până în ziua de trei din luna următoare;

– direcţia de trezorerie şi a municipiului Bucureşti la Ministerul Finanţelor Publice până în ziua de şase din luna următoare.

Execuţia pentru luna a treia din trimestru constituie execuţia la finele trimestrului de raportare. În cazul în care termenul de raportare este o zi nelucrătoare, transmiterea lucrărilor are loc în ziua imediat următoare lucrătoare. Datele cuprinse în rapoartele periodice se verifică din punct de vedere al exactităţii cu datele din evidenţele contabile, cuprinse în balanţele zilnice de verificare.

În vederea încheierii exerciţiului bugetar, în cadrul fiecărei trezorerii vor fi luate măsuri cu privire la:

– asigurarea înregistrării tuturor operaţiunilor în conturile de evidenţă sintetică şi analitică;

– confruntarea rulajelor debitoare şi creditoare sintetice corespunzătoare;

– stabilirea în conturile analitice de venituri, deschise pe plătitor a debitelor rămase de încasat, care se raportează în anul următor;

– confruntarea şi verificarea soldului contului corespondent al trezoreriei din evidenţa proprie cu cele din evidenţa direcţiei de trezorerie judeţeană şi a municipiului Bucureşti sau Banca Naţională, după caz. Bilanţul contabil al trezoreriei nu se încheie până nu se asigură concordanţa soldului contului corespondent;

[25] Normele metodologice privind organizarea şi funcţionarea trezoreriilor finanţelor publice, Capitolul IX, pct. 9.1. Întocmirea şi transmiterea lucrărilor de execuţie.

– soldurile conturilor de fonduri şi disponibilităţi vor fi confirmate în scris de către instituţiile titulare de cont;

– asigurarea virării sumelor din conturile fondurilor cu atestare specială în conturile trezoreriei centrale, cu respectarea normelor elaborate în acest scop.

Pe baza situaţiei conturilor contabile, de la finele anului, fiecare trezorerie întocmeşte bilanţul contabil pe baza balanţei de verificare sintetice la care se anexează balanţele analitice de verificare pentru:

a) conturile de venituri şi conturile de cheltuieli privind bugetul de stat, bugetele locale şi bugetul asigurărilor sociale de stat;

b) conturile cu destinaţie specială;

c) conturile de disponibil ale instituţiilor publice;

d) conturile de venituri şi cheltuieli privind activitatea trezoreriei.

Conform legii, bilanţul se transmite şi centralizează la nivelul ierarhic superior la termenele stabilite prin norme special întocmite în acest scop.

Concluzii:

Prin trezorerie se asigură exercitarea în mai bune condiţii a atribuţiilor Ministerului Finanţelor Publice şi unităţilor sale teritoriale ca urmare a reorganizării şi îmbunătăţirii aparatului financiar-fiscal, urmărindu-se întărirea rolului şi importanţei unităţii fiscale teritoriale în cadrul căreia funcţionează un compartiment destinat cu activitate de trezorerie. Trezoreria prezintă plan de conturi specific, cu menţionarea faptului că toate instituţiile publice au cont deschis la trezorerie.

Conturile din planul de conturi sunt prevăzute să asigure înregistrarea operaţiunilor efectuate la toate nivelurile, de la trezoreria operativă, trezoreria judeţeană şi apoi trezoreria centrală. Alegerea conturilor se face în funcţie de natura operaţiunilor ce trebuie înregistrate în evidenţa trezoreriei. Pe parcursul execuţiei bugetare, conturile se pot modifica, adapta şi perfecţiona numai de către Direcţia Generală a Trezoreriei şi Contabilităţii Publice din cadrul Ministerului Finanţelor Publice. Funcţia conturilor nu este limitativă, ea putând fi completată şi cu alte operaţiuni apărute în activitatea trezoreriei.

Prin Trezoreria proprie, statul îşi mobilizează, direct sau indirect, disponibilităţile de fonduri, asigurând, totodată, exercitarea în bune condiţii a atribuţiilor Ministerului Finanţelor Publice şi ale unităţilor sale teritoriale. De asemenea, prin intermediul Trezoreriei finanţelor publice se asigură utilizarea eficientă a resurselor statului de către instituţiile publice, respectarea destinaţiei fondurilor aprobate prin Legea bugetară anuală, precum şi întărirea răspunderii ordonatorilor de credite în gestionarea banilor publici. Înfiinţarea Trezoreriei finanţelor publice în România a completat cadrul instituţional prin care statul şi-a creat posibilitatea de a-şi stabili şi aplica politica de venituri şi cheltuieli, organizându-şi activitatea financiară atât la nivel central, cât şi în teritoriu. Astfel, a devenit posibilă creşterea transparenţei şi a răspunderii cu privire la modul de utilizare a banilor publici, precum şi asupra asigurării finanţării obiectivelor şi acţiunilor aprobate.

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

Bistriceanu D.G., *Lexicon de finanțe, bănci, asigurări*, Editura Economică, București, 2002.
Chițu A, Tudorache S, Pitulice C., *Contabilitatea şi gestiunea instituțiilor publice*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2003.
Diaconu E. (şi col.), *Contabilitate publică în noul sistem contabil*, Editura Sitech, Craiova, 2006.
Diaconu E. (şi col.), *Bazele contabilității*, Editura Sitech, Craiova, 2006.
Gisberto-Chițu A., *Contabilitatea instituțiilor publice după noul sistem contabil,* Editura IRECSON, Bucureşti, 2005.
Ionescu L., *Bugetul şi contabilitatea instituțiilor publice*, Editura Fundației *România de Mâine*, Bucureşti, 2001.
Ionescu L., C*ontabilitatea instituțiilor din administrația publică locală*, Editura Economică, Bucureşti, 2001.
Ionescu L., *Reforma bugetului public şi a contabilității publice în România*, Editura Economică, Bucureşti, 2005.
Ionescu L, Trană D.M., *Managementul financiar-contabil în administrația publică, Editura* Ed. Cartea Universitară, Bucureşti, 2006.
Ionescu L., *Contabilitate instituții publice*, Editura Fundației *România de Mâine*, Bucureşti, 2007.
Ionescu L., *Public Accountancy and Internal Control***,** Denbridge Press, New York, 2007.
Moşteanu T. (şi col.), *Buget şi trezorerie publică*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005.
Nişulescu I, Dascălu C, Ştefănescu A., *Noua contabilitate publică*, Editura InfoMega, Bucureşti 2005.
Roman C., *Gestiunea financiară a instituțiilor publice*, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 2000.
Roman C., *Gestiunea financiară a instituțiilor publice*, ediția a II-a, Editura Economică, Bucureşti, 2006.
Roman D. L., *Finanțe aplicate*, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 2001.
Roman C. (şi col.), *Control financiar şi audit public*, Editura Economică, Bucureşti, 2007.
Stancu I., *Gestiunea financiară a întreprinderii,* Editura Domino, Bucureşti, 2003.
Tudor Tiron A., Gherasim I., *Contabilitatea instituțiilor publice*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2002.
Țâțu L. (şi col.), *Finanțe locale şi instituții publice*, Editura Aner, 2002.
Văcărel I., *Politici fiscale şi bugetare în România (1990-2000),* Editura Expert, Bucureşti, 2001.
Văcărel I. (şi col.), *Finanțe publice*, ediția a V-a, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2005.

IFAC – *Standarde Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public,* Editura CECCAR, Bucureşti, 2005.

WEB SITES

www.ccir.ro/oie/abc.htm – Office of European Integration
www.cedep.ro – Program de guvernare perioada 2001-2004
www.cia.gov\cia\ – Publications\factbook\geos\gm.html
www.contab-audit.ro/english – The Românian Accountancy Development Programme
www.diasan.vsat.ro/pls/dic – România"s medium term economic strategy
www.ifac.org/PublicSector – Internaţional Public Sector Accounting Standards (IPSASs)
www.mfinante.ro – The 2002 Budget în Brief
www.oecd.org/EN/documents – Budgeting în the Public Sector, Documents
www.rec.hu/frame2/RO-network.html – Country Report România
www.usbiz.ro/digit – Accounting
www.guv.ro/engleza – Domestic Policy
www.guv.ro/engeza – Documents
www.ina.gov.ro – Proiecte normative
www.sap.com/România – SAP sprijină Comisia Europeană în proiectul de transformare a proceselor de contabilitate

LEGISLAȚIE

1. Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, M.O. nr. 597 din 13 august 2002.

2. OMFP nr. 520/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilității veniturilor bugetare, M.O. nr. 292 din 25 aprilie 2003.

3. OG nr. 81/2003 privind reevaluarea şi amortizarea activelor fixe aflate în patrimoniul instituțiilor publice, M.O. nr. 624 din 31 august 2003.

4. HG nr. 15/2004 pentru aprobarea inventarierea bunurilor din domeniul public al statului, M.O. nr. 49 din 20 ianuarie 2004.

5. HG nr. 16/2004 privind trecerea din domeniul public al statului în domeniul privat al statului a unor mijloace fixe aflate în administrația Ministerului Finanțelor Publice, M.O. nr. 50 din 21 ianuarie 2004.

6. OMFP nr. 117/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind închiderea conturilor contabile, întocmirea şi depunerea situațiilor financiare privind execuția bugetară la 31 decembrie 2003, M.O. nr. 67 din 27 ianuarie 2004.

7. OMFP nr. 1862/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2004, M.O. nr. 1226 din 20 decembrie 2004.

8. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată M.O. nr. 48 din 14 ianuarie 2005.

9. OMFP nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi

pentru instituții publice şi instrucțiunile de aplicare a acestuia, M.O. nr. 1186 din 29 decembrie 2005.

10. OMFP nr. 1.649/2006 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice şi instrucțiunile de aplicare a acestuia, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.917/2005, modificat şi completat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 556/2006, M.O. nr. 920 din 13 noiembrie 2006.

11. Norma metodologică privind închiderea conturilor contabile, întocmirea şi depunerea situațiilor financiare ale instituțiilor publice la 31 decembrie 2006, M.O. nr. 65 din 26 ianuarie 2007.

12. Legea nr. 259/2007 pentru modificarea şi completarea Legii contabilității nr. 82/1991, M.O. nr. 506 din 27 iulie 2007.

REVISTE DE SPECIALITATE

*** *Chartered Accountants Magazine, Edinburgh, Scotland, anii 2002 – 2007*

*** *Economic Revue, Italia, anii 2005 – 2006*

*** *Economics, Management, and Financial Markets, USA, NY, anii 2006 – 2007*

*** *Analysis and Metaphysics*, [Economics and Society], USA, NY, anii 2006 – 2007

*** *Tribuna economică*, anii 2000 – 2007

*** *Controlul economic-financiar*, anii 2000 – 2007

*** *Revista română de contabilitate şi finanțe*, anii 2005 – 2006

*** *Impozite şi taxe*, anii 2000 – 2006

*** *Contabilitatea, expertiza şi auditul afacerilor*, anii 2005 – 2007

Anexa 1

PLANUL DE CONTURI GENERAL PENTRU INSTITUȚII PUBLICE

CLASA	GRUPA	CONT SINTETIC gr. I şi gr. II	*DENUMIRE CONT*
1			**CONTURI DE CAPITALURI**
	10		**CAPITAL, REZERVE, FONDURI**
		100	Fondul activelor fixe necorporale
		101	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului
		102	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului
		103	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale
		104	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale
		105	Rezerve din reevaluare
		1051	Rezerve din reevaluarea terenurilor şi amenajărilor la terenuri
		1052	Rezerve din reevaluarea construcțiilor
		1053	Rezerve din reevaluarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor
		1054	Rezerve din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane şi materiale şi a altor active fixe corporale
		1055	Rezerve din reevaluarea altor active ale statului
		106*	Diferențe din reevaluare şi diferențe de curs aferente dobânzilor încasate (Sapard)
	11		**REZULTATUL REPORTAT**
		117	**Rezultatul reportat**
		117.01	Rezultatul reportat – instituții publice finanțate integral din buget (de stat, local, asigurări, sănătate, şomaj)
		117.02	Rezultatul reportat – bugetul local
		117.03	Rezultatul reportat – bugetul asigurărilor sociale de stat
		117.04	Rezultatul reportat – bugetul asigurărilor pentru şomaj
		117.05	Rezultatul reportat – bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
		117.08	Rezultatul reportat- bugetul fondurilor externe nerambursabile
		117.09	Rezultatul reportat – bugetul de stat
		117.10	Rezultatul reportat – instituții publice şi activități finanțate integral sau parțial din venituri proprii
	12		**REZULTATUL PATRIMONIAL**
		121	Rezultatul patrimonial
		121.01	Rezultatul patrimonial – instituții publice finanțate integral din buget (de stat, local, asigurări sociale, şomaj, sănătate)
		121.02	Rezultatul patrimonial – bugetul local
		121.03	Rezultatul patrimonial – bugetul asigurărilor sociale de stat
		121.04	Rezultatul patrimonial – bugetul asigurărilor pentru şomaj
		121.05	Rezultatul patrimonial – bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate

121.08	Rezultatul patrimonial – bugetul fondurilor externe nerambursabile
121.09	Rezultatul patrimonial – bugetul de stat
121.10	Rezultatul patrimonial – instituţii publice şi activităţi finanţate integral sau parţial din venituri proprii
13	**FONDURI CU DESTINAŢIE SPECIALĂ**
131	Fondul de rulment
132	Fondul de rezervă al bugetului asigurărilor sociale de stat
133	Fondul de rezervă constituit conform Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr.150/2002
134	Fondul de amortizare aferent activelor fixe deţinute de serviciile publice de interes local
135	Fondul de risc
136	Fondul depozitelor speciale constituite pentru construcţii de locuinţe
137	Taxe speciale
139	Alte fonduri
1391	Fond de dezvoltare a spitalului
15	**PROVIZIOANE**
151	Provizioane
1511	Provizioane pentru litigii
1512	Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
1518	Alte provizioane
16	**ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE – pe termen mediu şi lung –**
161	Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni
1611	Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni cu termen de răscumpărare în exerciţiul curent
1612	Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni cu termen de răscumpărare în exerciţiile viitoare
162	Împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale
1621	Împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale cu termen de rambursare în exerciţiul curent
1622	Împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale cu termen de rambursare în exerciţiile viitoare
163	Împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale
1631	Împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale cu termen de rambursare în exerciţiul curent
1632	Împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale cu termen de rambursare în exerciţiile viitoare
164	Împrumuturi interne şi externe contractate de stat
1641	Împrumuturi interne şi externe contractate de stat cu termen de rambursare în exerciţiul curent
1642	Împrumuturi interne şi externe contractate de stat cu termen de rambursare în exerciţiile viitoare
165	Împrumuturi interne şi externe garantate de stat
1651	Împrumuturi interne şi externe garantate de stat cu termen de rambursare în exerciţiul curent
1652	Împrumuturi interne şi externe garantate de stat cu termen de rambursare în exerciţiile viitoare
166	Sume primite pentru acoperirea deficitului bugetului asigurărilor sociale de stat din contul curent general al trezoreriei statului

		167	Alte împrumuturi şi datorii asimilate
		1671	Alte împrumuturi şi datorii asimilate cu termen de rambursare în exercițiul curent
		1672	Alte împrumuturi şi datorii asimilate cu termen de rambursare în exercițiile viitoare
		168	Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
		1681	Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni
		1682	Dobânzi aferente împrumuturilor interne şi externe contractate de autoritățile administrației publice locale
		1683	Dobânzi aferente împrumuturilor interne şi externe garantate de autoritățile administrației publice locale
		1684	Dobânzi aferente împrumuturilor interne şi externe contractate de stat
		1685	Dobânzi aferente împrumuturilor interne şi externe garantate de stat
		1687	Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
		169	Prime privind rambursarea obligațiunilor
2			**CONTURI DE ACTIVE FIXE**
	20		**ACTIVE FIXE NECORPORALE**
		203	Cheltuieli de dezvoltare
		205	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare
		206	Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive
		208	Alte active fixe necorporale
		2081	Programe informatice
		2082	Alte active fixe necorporale
	21		**ACTIVE FIXE CORPORALE**
		211	Terenuri şi amenajări la terenuri
		2111	Terenuri
		2112	Amenajări la terenuri
		212	Construcții
		213	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații
		2131	Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)
		2132	Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare
		2133	Mijloace de transport
		2134	Animale şi plantații
		214	Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active fixe corporale
		215	Alte active ale statului
	23		**ACTIVE FIXE în CURS ŞI AVANSURI PENTRU ACTIVE FIXE**
		231	Active fixe corporale în curs de execuție
		232	Avansuri acordate pentru active fixe corporale
		233	Active fixe necorporale în curs de execuție
		234	Avansuri acordate pentru active fixe necorporale
	26		**ACTIVE FINANCIARE (peste 1 an)**
		260	Titluri de participare
		2601	Titluri de participare cotate
		2602	Titluri de participare necotate
		265	Alte titluri imobilizate

	267	Creanţe imobilizate
	2675	Împrumuturi acordate pe termen lung
	2676	Dobânzi aferente împrumuturilor pe termen lung
	2678	Alte creanţe imobilizate
	2679	Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate
	269	Vărsăminte de efectuat pentru active financiare
28		AMORTIZĂRI PRIVIND ACTIVELE FIXE
	280	Amortizări privind activele fixe necorporale
	2803	Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
	2805	Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare
	2808	Amortizarea altor active fixe necorporale
	281	Amortizări privind activele fixe corporale
	2811	Amortizarea amenajărilor la terenuri
	2812	Amortizarea construcțiilor
	2813	Amortizarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor
	2814	Amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane şi materiale şi a altor active fixe corporale
29		AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A ACTIVELOR FIXE
	290	Ajustări pentru deprecierea activelor fixe necorporale
	2904	Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare
	2905	Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare
	2908	Ajustări pentru deprecierea altor active fixe necorporale
	291	Ajustări pentru deprecierea activelor fixe corporale
	2911	Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor la terenuri
	2912	Ajustări pentru deprecierea construcțiilor
	2913	Ajustări pentru deprecierea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor
	2914	Ajustări pentru deprecierea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentului de protecție a valorilor umane şi materiale şi a altor active fixe corporale
	293	Ajustări pentru deprecierea activelor fixe în curs de execuție
	2931	Ajustări pentru deprecierea activelor fixe necorporale în curs de execuție
	2932	Ajustări pentru deprecierea activelor fixe corporale în curs de execuție
	296	Ajustări pentru pierderea de valoare a activelor financiare
	2961	Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor
	2962	Ajustări pentru pierderea de valoare a altor active financiare
3		**CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE**
30		**STOCURI DE MATERII şi MATERIALE**
	301	Materii prime
	302	Materiale consumabile
	3021	Materiale auxiliare
	3022	Combustibili
	3023	Materiale pentru ambalat
	3024	Piese de schimb
	3025	Semințe şi materiale de plantat

3026	Furaje
3027	Hrană
3028	Alte materiale consumabile
3029	Medicamente şi materiale sanitare
303	Materiale de natura obiectelor de inventar
3031	Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie
3032	Materiale de natura obiectelor de inventar în folosință
304	Materiale rezervă de stat şi de mobilizare
3041	Materiale rezervă de stat
3042	Materiale rezervă de mobilizare
305	Ambalaje rezervă de stat şi de mobilizare
3051	Ambalaje rezervă de stat
3052	Ambalaje rezervă de mobilizare
307	Materiale date în prelucrare în instituție
309	Alte stocuri
33	**PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE**
331	Produse în curs de execuție
332	Lucrări şi servicii în curs de execuție
34	**PRODUSE**
341	Semifabricate
345	Produse finite
346	Produse reziduale
347	Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului
348	Diferente de preț la produse
349	Bunuri confiscate sau intrate potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale
35	**STOCURI AFLATE LA TERȚI**
351	Materii şi materiale aflate la terți
3511	Materii şi materiale la terți
3512	Materiale de natura obiectelor de inventar aflate la terți
354	Produse aflate la terți
3541	Semifabricate aflate la terți
3545	Produse finite aflate la terți
3546	Produse reziduale aflate la terți
356	Animale aflate la terți
357	Mărfuri aflate la terți
358	Ambalaje aflate la terți
359	Bunuri în custodie sau în consignație la terți
36	**ANIMALE**
361	Animale şi păsări
37	**MĂRFURI**
371	Mărfuri
378	Diferente de preț la mărfuri (adaos comercial)
38	**AMBALAJE**
381	Ambalaje

	39		**AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE**
		391	***Ajustări pentru deprecierea materiilor prime***
		392	Ajustări pentru deprecierea materialelor
		3921	Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile
		3922	Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
		393	Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție
		394	Ajustări pentru deprecierea produselor
		3941	Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor
		3945	Ajustări pentru deprecierea produselor finite
		3946	Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale
		395	Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
		3951	Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți
		3952	Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
		3953	Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
		3954	Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
		3956	Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți
		3957	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți
		3958	Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
		396	Ajustări pentru deprecierea animalelor
		397	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor
		398	Ajustări pentru deprecierea ambalajelor
4			**CONTURI DE TERȚI**
	40		**FURNIZORI şi CONTURI ASIMILATE**
		401	Furnizori
		403	Efecte de plătit
		404	Furnizori de active fixe
		4041	Furnizori de active fixe sub 1 an
		4042	Furnizori de active fixe peste 1 an
		405	Efecte de plătit pentru active fixe
		408	Furnizori-facturi nesosite
		409	Furnizori -debitori
		4091	Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
		4092	Furnizori-debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări
	41		**CLIENȚI şi CONTURI ASIMILATE**
		411	Clienți
		4111	Clienți cu termen sub 1 an
		4112	Clienți cu termen peste 1 an
		4118	Clienți incerți sau în litigiu
		413	Efecte de primit de la clienți
		418	Clienți – facturi de întocmit
		419	Clienți-creditori
	42		**PERSONAL şi CONTURI ASIMILATE**
		421	Personal-salarii datorate
		422	Pensionari-pensii datorate

4221	Pensionari civili-pensii datorate
4222	Pensionari militari-pensii datorate
423	Personal-ajutoare şi indemnizaţii datorate
424	Şomeri-indemnizaţii datorate
425	Avansuri acordate personalului
426	Drepturi de personal neridicate
427	Reţineri din salarii şi din alte drepturi datorate terţilor
4271	Reţineri din salarii datorate terţilor
4272	Reţineri din pensii datorate terţilor
4273	Reţineri din alte drepturi datorate terţilor
428	Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
4281	Alte datorii în legătură cu personalul
4282	Alte creanţe în legătură cu personalul
429	Bursieri şi doctoranzi
43	**ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE**
431	Asigurări sociale
4311	Contribuţiile angajatorilor pentru asigurări sociale
4312	Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale
4313	Contribuţiile angajatorilor pentru asigurări sociale de sănătate
4314	Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale de sănătate
4315	Contribuţiile angajatorilor pentru accidente de munca şi boli profesionale
437	Asigurări pentru şomaj
4371	Contribuţiile angajatorilor pentru asigurări de şomaj
4372	Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări de şomaj
438	Alte datorii sociale
44	**BUGETUL STATULUI, BUGETUL LOCAL, BUGETUL ASIGURĂRILOR SOCIALE DE STAT şi CONTURI ASIMILATE**
440	Cote defalcate din impozitul pe venit pentru echilibrarea bugetelor locale
441	Sume încasate pentru bugetul capitalei
442	Taxa pe valoarea adăugată
4423	Taxa pe valoarea adăugată de plată
4424	Taxa pe valoarea adăugată de recuperat
4426	Taxa pe valoarea adăugată deductibilpă
4427	Taxa pe valoarea adăugată colectată
4428	Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă
444	Impozit pe venitul din salarii şi din alte drepturi
446	Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
448	Alte datorii şi creanţe cu bugetul
4481	Alte datorii faţă de buget
4482	Alte creanţe privind bugetul
45	**DECONTĂRI CU COMUNITATEA EUROPEANĂ PRIVIND FONDURILE NERAMBURSABILE (PHARE, SAPARD, ISPA etc.)**
450*	Sume de primit şi de restituit Comunităţii Europene – PHARE, SAPARD, ISPA
4501*	Sume de primit de la Comunitatea Europeana – PHARE, SAPARD, ISPA

4502*	Sume de restituit Comunității Europene –PHARE, SAPARD, ISPA
451*	Sume de primit şi de restituit Fondului Național – PHARE, SAPARD, ISPA
4511*	Sume de primit de la Fondul Național –PHARE, SAPARD, ISPA
4512*	Sume de restituit Fondului Național –PHARE, SAPARD, ISPA
452*	Sume datorate Agențiilor de Implementare – PHARE, SAPARD, ISPA
453*	Sume de primit şi de restituit Autorităților de Implementare – PHARE, SAPARD, ISPA
4531*	Sume de primit de la Autoritățile de Implementare – PHARE, SAPARD, ISPA
4532*	Sume de restituit Autorităților de Implementare – PHARE, SAPARD, ISPA
454*	Sume de primit şi de restituit beneficiarilor*– PHARE
4541*	Sume de primit de la beneficiar – PHARE
4542*	Sume de restituit beneficiarilor – PHARE
455*	Sume de primit şi de restituit bugetului (cofinanțare, indisponibilități temporare de fonduri de la Comisia Europeana – PHARE, SAPARD, ISPA
4551*	Sume de primit de la buget (cofinanțare, indisponibilități temporare de fonduri de la Comisia Europeana – PHARE, SAPARD, ISPA
4552*	Sume de restituit bugetului (cofinanțare, indisponibilități temporare de fonduri de la Comisia Europeana – PHARE, SAPARD, ISPA
456*	Sume de primit de la bugetul de stat pentru cheltuieli neeligibile – PHARE, SAPARD, ISPA
457*	Sume de recuperat de la Agențiile de Implementare – PHARE, SAPARD, ISPA
458*	Sume de primit de la Agenții/Autorități de Implementare (la beneficiarii finali)
46	**DEBITORI şi CREDITORI DIVERŞI, DEBITORI şi CREDITORI AI BUGETELOR**
461	Debitori
4611	Debitori sub 1 an
4612	Debitori peste 1 an
462	Creditori
4621	Creditori sub 1 an
4622	Creditori peste 1 an
463	Creanțe ale bugetului de stat
464	Creanțe ale bugetului local
465	Creanțe ale bugetului asigurărilor sociale de stat
466	Creanțe ale bugetelor fondurilor speciale
4664	Creanțe ale bugetului asigurărilor pentru şomaj
4665	Creanțe ale bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
467	Creditori ai bugetelor
4671	Creditori ai bugetului de stat
4672	Creditori ai bugetului local
4673	Creditori ai bugetului asigurărilor sociale de stat
4674	Creditori ai bugetului asigurărilor pentru şomaj
4675	Creditori ai bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
468	Împrumuturi acordate potrivit legii

	4681	Împrumuturi acordate potrivit legii din bugetul de stat
	4682	Împrumuturi acordate potrivit legii din bugetul local
	4684	Împrumuturi acordate potrivit legii din fondul de tezaur
	4687	Sume acordate din fondul de rulment potrivit legii
	469	Dobânzi aferente împrumuturilor acordate
47		**CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE**
	471	Cheltuieli înregistrate în avans
	472	Venituri înregistrate în avans
	473	Decontări din operații în curs de clarificare
48		**DECONTĂRI**
	481	Decontări intre instituția superioara şi instituțiile subordonate
	4811	Decontări privind operațiuni financiare
	4812	Decontări privind activele fixe
	4813	Decontări privind stocurile
	4819	Alte decontări
	482	Decontări intre instituții subordonate
	483	Decontări din operații în participație
49		AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR
	491	Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți
	4911	Ajustări pentru deprecierea creanțelor- clienți sub 1 an
	4912	Ajustări pentru deprecierea creanțelor- clienți peste 1 an
	496	Ajustări pentru deprecierea creanțelor- debitori
	4961	Ajustări pentru deprecierea creanțelor- debitori sub 1 an
	4962	Ajustări pentru deprecierea creanțelor- debitori peste 1 an
	497	Ajustări pentru deprecierea creanțelor bugetare
5		**CONTURI LA TREZORERIA STATULUI ŞI BĂNCI COMERCIALE**
50		**INVESTIȚII PE TERMEN SCURT**
	505	Obligațiuni emise şi răscumpărate
	509	Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt
51		**CONTURI LA TREZORERIA STATULUI ŞI BĂNCI**
	510	Disponibil din împrumuturi din disponibilitățile contului curent general al trezoreriei statului
	511	Valori de încasat
	5112	Cecuri de încasat
	512	Conturi la bănci
	5121	Conturi la bănci în lei
	5124	Conturi la bănci în valută
	5125	Sume în curs de decontare
	513	Disponibil din împrumuturi interne şi externe contractate de stat
	5131	Disponibil în lei din împrumuturi interne şi externe contractate de stat
	5132	Disponibil în valuta din împrumuturi interne şi externe contractate de stat
	514	Disponibil din împrumuturi interne şi externe garantate de stat
	5141	Disponibil în lei din împrumuturi interne şi externe garantate de stat
	5142	Disponibil în valuta din împrumuturi interne şi externe garantate de stat
	515	Disponibil din fonduri externe nerambursabile
	5151	Disponibil în lei din fonduri externe nerambursabile

5152	Disponibil în valuta din fonduri externe nerambursabile
5153	Depozite bancare
516	Disponibil din împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale
5161	Disponibil în lei din împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale
5162	Disponibil în valută din împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale
517	Disponibil din împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale
5171	Disponibil în lei din împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale
5172	Disponibil în valuta din împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale
518	Dobânzi
5186	Dobânzi de plătit
5187	Dobânzi de încasat
519	Împrumuturi pe termen scurt
5191	Împrumuturi pe termen scurt
5192	Împrumuturi pe termen scurt nerambursate la scadenţă
5194	Împrumuturi primite din bugetul de stat pentru înfiinţarea unor instituţii sau a unor activităţi finanţate integral din venituri proprii
5195	Împrumuturi primite din bugetul local pentru înfiinţarea unor instituţii şi servicii publice sau activităţi finanţate integral din venituri proprii
5196	Împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale
5197	Sume primite din fondul de rulment conform legii
5198	Împrumuturi primite din disponibilităţile contului curent general al trezoreriei statului
52	**DISPONIBIL AL BUGETELOR**
520	Disponibil al bugetului de stat
521	Disponibil al bugetului local
5211	Disponibil al bugetului local
5212	Rezultatul execuţiei bugetare din anul curent
522	Disponibil din fondul de rulment al bugetului local
5221	Disponibil curent din fondul de rulment al bugetului local
5222	Depozite constituite din fondul de rulment al bugetului local
523	Disponibil din cote defalcate din impozitul pe venit pentru echilibrarea bugetelor locale
524	Disponibil din venituri încasate pentru bugetul Capitalei
525	Disponibil al bugetului asigurărilor sociale de stat
5251	Disponibil al bugetului asigurărilor sociale de stat
5252	Rezultatul execuţiei bugetare din anul curent
5253	Rezultatul execuţiei bugetare din anii precedenţi
526	Disponibil din fondul de rezervă al bugetului asigurărilor sociale de stat
527	Disponibil din fondul de rezervă constituit conform Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 150/2002
528	Disponibil din sume încasate în cursul procedurii de executare silită
529	Disponibil din sumele colectate pentru unele bugete
5291	Disponibil din sumele colectate pentru bugetul de stat
5292	Disponibil din sumele colectate pentru bugetul local
5299	Disponibil din sume colectate prin intermediul cardurilor

53	**CASA ŞI ALTE VALORI**
531	Casa
5311	Casa în lei
5314	Casa în valuta
532	Alte valori
5321	Timbre fiscale şi poştale
5322	Bilete de tratament şi odihnă
5323	Tichete şi bilete de călătorie
5324	Bonuri valorice pentru carburanți auto
5325	Bilete cu valoare nominală
5326	Tichete de masă
5328	Alte valori
54	**ACREDITIVE**
541	Acreditive
5411	Acreditive în lei
5412	Acreditive în valută
542	Avansuri de trezorerie
55	**DISPONIBIL DIN FONDURI CU DESTINAȚIE SPECIALA**
550	Disponibil din fonduri cu destinație speciala
551	Disponibil din alocații bugetare cu destinație specială
552	Disponibil pentru sume de mandat şi sume în depozit
553	**Disponibil din taxe speciale**
554	**Disponibil din amortizarea activelor fixe deținute de serviciile publice de interes local**
555	**Disponibil al fondului de risc**
556	**Disponibil din depozite speciale constituite pentru construirea de locuințe**
557	**Disponibil din valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privata a statului**
558	**Disponibil din cofinanțarea de la buget aferenta programelor/proiectelor finanțate din fonduri externe nerambursabile**
56	**DISPONIBIL AL INSTITUȚIILOR PUBLICE ŞI ACTIVITĂȚILOR FINANȚATE INTEGRAL SAU PARȚIAL DIN VENITURI PROPRII**
560	Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii
5601	Disponibil curent
5602	Depozite ale instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii
561	Disponibil al instituțiilor publice finanțate din venituri proprii şi subvenții
562	Disponibil al activităților finanțate din venituri proprii
57	**DISPONIBIL DIN VENITURILE FONDURILOR SPECIALE**
571	Disponibil din veniturile Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
5711	Disponibil din veniturile curente ale Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
5712	Rezultatul execuției bugetare din anul curent
5713	Rezultatul execuției bugetare din anii precedenți
5714	Depozite din veniturile Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate

		574	Disponibil din veniturile bugetului asigurărilor pentru şomaj
		5741	Disponibil din veniturile curente ale bugetului asigurărilor pentru şomaj
		5742	Rezultatul execuției bugetare din anul curent
		5743	Rezultatul execuției bugetare din anii precedenți
		5744	Depozite din veniturile bugetului asigurărilor pentru şomaj
	58		**VIRAMENTE INTERNE**
		581	Viramente interne
	59		**AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE**
		595	Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise şi răscumpărate
6			**CONTURI DE CHELTUIELI**
	60		**CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE**
		601	Cheltuieli cu materiile prime
		602	Cheltuieli cu materialele consumabile
		6021	Cheltuieli cu materialele auxiliare
		6022	Cheltuieli privind combustibilul
		6023	Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
		6024	Cheltuieli privind piesele de schimb
		6025	Cheltuieli privind semințele şi materialele de plantat
		6026	Cheltuieli privind furajele
		6027	Cheltuieli privind hrana
		6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile
		6029	Cheltuieli privind medicamentele şi materialele sanitare
		603	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
		606	Cheltuieli privind animalele şi păsările
		607	Cheltuieli privind mărfurile
		608	Cheltuieli privind ambalajele
		609	Cheltuieli cu alte stocuri
	61		**CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI**
		610	Cheltuieli privind energia şi apa
		611	Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile
		612	Cheltuieli cu chiriile
		613	Cheltuieli cu primele de asigurare
		614	Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări
	62		**CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI**
		622	Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
		623	Cheltuieli de protocol, reclama şi publicitate
		624	Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
		6241	Cheltuieli cu transportul de bunuri
		6242	Cheltuieli cu transportul de personal
		626	Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații
		627	Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
		628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți
		629	Alte cheltuieli autorizate prin dispoziții legale

63	**CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE şi VĂRSĂMINTE ASIMILATE**
635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
64	**CHELTUIELI CU PERSONALUL**
641	Cheltuieli cu salariile personalului
642	Cheltuieli salariale în natura
645	Cheltuieli privind asigurările sociale
6451	Contribuţiile angajatorilor pentru asigurări sociale
6452	Contribuţiile angajatorilor pentru asigurări de şomaj
6453	Contribuţiile angajatorilor pentru asigurări sociale de sănătate
6454	Contribuţiile angajatorilor pentru accidente de munca şi boli profesionale
6458	Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
646	Cheltuieli cu îndemnizaţiile de delegare, detaşare şi alte drepturi salariale
647	Cheltuieli din fondul destinat stimulării personalului
65	**ALTE CHELTUIELI OPERAŢIONALE**
654	Pierderi din creanţe şi debitori diverşi
658	Alte cheltuieli operaţionale
66	**CHELTUIELI FINANCIARE**
663	Pierderi din creanţe imobilizate
664	Cheltuieli din investiţii financiare cedate
665	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666	Cheltuieli privind dobânzile
667*	Sume de transferat bugetului de stat reprezentând câştiguri din schimb valutar – PHARE, SAPARD, ISPA
668*	Dobânzi de transferat Comunităţii Europene sau de alocat programului PHARE, SAPARD, ISPA
669*	Alte pierderi (cheltuieli neeligibile-costuri bancare) – PHARE, SAPARD, ISPA
67	**ALTE CHELTUIELI FINANŢATE DIN BUGET**
670	Subvenţii
671	Transferuri curente între unităţi ale administraţiei publice
672	Transferuri de capital între unităţi ale administraţiei publice
673	Transferuri interne
674	Transferuri în străinătate
676	Asigurări sociale
677	Ajutoare sociale
679	Alte cheltuieli
68	**CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERILE DE VALOARE**
681	Cheltuieli operaţionale privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere
6811	Cheltuieli operaţionale privind amortizarea activelor fixe
6812	Cheltuieli operaţionale privind provizioanele
6813	Cheltuieli operaţionale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe
6814	Cheltuieli operaţionale privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante

		682	Cheltuieli cu activele fixe neamortizabile
		6821	Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile
		6822	Cheltuieli cu activele fixe necorporale neamortizabile
		686	Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru pierderea de valoare
		6863	Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor financiare
		6864	Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
		6868	Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor
		689	Cheltuieli privind rezerva de stat şi de mobilizare
		6891	Cheltuieli privind rezerva de stat
		6892	Cheltuieli privind rezerva de mobilizare
	69		**CHELTUIELI EXTRAORDINARE**
		690	Cheltuieli cu pierderi din calamităţi
		691	Cheltuieli extraordinare din operaţiuni cu active fixe
7			**CONTURI DE VENITURI ŞI FINANŢĂRI**
	70		**VENITURI DIN ACTIVITĂŢI ECONOMICE**
		701	Venituri din vânzarea produselor finite
		702	Venituri din vânzarea semifabricatelor
		703	Venituri din vânzarea produselor reziduale
		704	Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
		705	Venituri din studii şi cercetări
		706	Venituri din chirii
		707	Venituri din vânzarea mărfurilor
		708	Venituri din activităţi diverse
		709	Variaţia stocurilor
	71		**ALTE VENITURI OPERAŢIONALE**
		714	Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi
		719	Alte venituri operaţionale
	72		VENITURI DIN PRODUCŢIA DE ACTIVE FIXE
		721	Venituri din producţia de active fixe necorporale
		722	Venituri din producţia de active fixe corporale
	73		**VENITURI FISCALE**
		730	Impozit pe venit, profit şi câştiguri din capital de la persoane juridice
		7301	Impozit pe profit
		7302	Alte impozite pe venit, profit şi câştiguri din capital de la persoane juridice
		731	Impozit pe venit, profit şi câştiguri din capital de la persoane fizice
		7311	Impozit pe venit
		7312	Cote şi sume defalcate din impozitul pe venit
		732	Alte impozite pe venit, profit şi câştiguri din capital
		7321	Alte impozite pe venit, profit şi câştiguri din capital
		733	Impozit pe salarii
		734	Impozite şi taxe pe proprietate
		735	Impozite şi taxe pe bunuri şi servicii
		7351	Taxa pe valoarea adăugată

7352	Sume defalcate din TVA
7353	Alte impozite şi taxe generale pe bunuri şi servicii
7354	Accize
7355	Taxe pe servicii specifice
7356	Taxe pe utilizarea bunurilor, autorizarea utilizării bunurilor sau pe desfăşurarea de activităţi
736	Impozit pe comerţul exterior şi tranzacţiile internaţionale
7361	Taxe vamale şi alte taxe pe tranzacţiile internaţionale
739	Alte impozite şi taxe fiscale
74	**VENITURI DIN CONTRIBUŢII DE ASIGURĂRI**
745	Contribuţiile angajatorilor
7451	Contribuţiile angajatorilor pentru asigurări sociale
7452	Contribuţiile angajatorilor pentru asigurări de şomaj
7453	Contribuţiile angajatorilor pentru asigurări sociale de sănătate
7454	Contribuţiile angajatorilor pentru accidente de munca şi boli profesionale
7455	Vărsăminte de la persoane juridice, pentru persoane cu handicap neîncadrate
7459	Alte contribuţii pentru asigurări sociale datorate de angajatori
746	Contribuţiile asiguraţilor
7461	Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale
7462	Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări de şomaj
7463	Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale de sănătate
7469	Alte contribuţii ale altor persoane pentru asigurări sociale
75	**VENITURI NEFISCALE**
750	Venituri din proprietate
751	Venituri din vânzări de bunuri şi servicii
7511	Venituri din prestări de servicii şi alte activităţi
7512	Venituri din taxe administrative, eliberări permise
7513	Amenzi, penalităţi şi confiscări
7514	Diverse venituri
7515	Transferuri voluntare, altele decât subvenţiile (donaţii, sponsorizări)
76	**VENITURI FINANCIARE**
763	Venituri din creanţe imobilizate
764	Venituri din Investiţii financiare cedate
765	Venituri din diferente de curs valutar
766	Venituri din dobânzi
767*	Sume de primit de la bugetul de stat pentru acoperirea pierderilor din schimb valutar – PHARE, SAPARD, ISPA
768*	Alte venituri financiare – PHARE, SAPARD, ISPA
769*	Sume de primit de la bugetul de stat pentru acoperirea altor pierderi (Cheltuieli neeligibile-costuri bancare – PHARE, SAPARD, ISPA
77	**FINANŢĂRI, SUBVENŢII, TRANSFERURI, ALOCAŢII BUGETARE CU DESTINAŢIE SPECIALĂ, FONDURI CU DESTINAŢIE SPECIALĂ**
770	Finanţarea de la buget
7701	Finanţarea de la bugetul de stat
7702	Finanţarea de la bugetele locale
7703	Finanţarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat

	7704	Finanțarea din bugetul asigurărilor pentru şomaj
	7705	Finanțarea din bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
	771	Finanțarea în baza unor acte normative speciale
	772	Venituri din subvenții
	7721	Subvenții de la bugetul de stat
	7722	Subvenții de la alte bugete
	773	Venituri din alocații bugetare cu destinație specială
	774	Finanțarea din fonduri externe nerambursabile
	7741	Finanțarea din fonduri externe nerambursabile în bani
	7742	Finanțarea din fonduri externe nerambursabile în natura
	776	Fonduri cu destinație specială
	778	Venituri din cofinanțarea de la buget aferentă programelor/proiectelor finanțate din fonduri externe nerambursabile
	779	Venituri din bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit
78		VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERILE DE VALOARE
	781	Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea operațională
	7812	Venituri din provizioane
	7813	Venituri din ajustări privind deprecierea activelor fixe
	7814	Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
	786	Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
	7863	Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor financiare
	7864	Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante
79		**VENITURI EXTRAORDINARE**
	790	Venituri din despăgubiri din asigurări
	791	Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului
8		**CONTURI SPECIALE**
80**		**CONTURI în AFARA BILANȚULUI**
	8030	Active fixe şi obiecte de inventar primite în folosință
	8031	Active fixe corporale luate cu chirie
	8032	Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
	8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie
	8034	Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare
	8036	Chirii şi alte datorii asimilate
	8038	Ambalaje de restituit
	8039	Alte valori în afara bilanțului
	8041	Publicații primite gratuit în vederea schimbului internațional
	8042	Abonamente la publicații care se urmăresc până la primire
	8043	Imprimate de valoare cu decontare ulterioară
	8044	Documente respinse la viza de control financiar preventiv
	8046	Ipoteci imobiliare
	8047	Valori materiale supuse sechestrului
	8048	Garanție bancară pentru oferta depusă
	8049	Garanție bancară pentru buna execuție
	8050	Disponibil din garanția constituită pentru buna execuție
	8051	Garanții constituite de concesionar
	8052	Garanții depuse pentru sume contestate

8053	Garanții depuse pentru înlesniri acordate
8054	Înlesniri la plata Creanțelor bugetare
8055	Cauțiuni depuse pentru contestație la executarea silită
8056	Garanții legale constituite în cadrul procedurii de suspendare a executării silite prin decontare bancara
8057*	Garanție bancară pentru avansul acordat (ISPA)
8058	Creanțe fiscale pentru care s-a declarat starea de insolvabilitate a debitorului
8059	Garanții acordate de autoritățile administrației publice locale
8060	Credite bugetare aprobate
8061	Credite deschise de repartizat
8062	Credite deschise pentru cheltuieli proprii
8063*	Fonduri de primit de la bugetul de stat
8064*	Fonduri de primit de la Comunitatea Europeană – SAPARD
8065*	Fonduri de primit de la Comunitatea Europeană – PHARE
8066	Angajamente bugetare
8067	Angajamente legale
8068*	Angajamente legale –SAPARD
8069*	Angajamente de plata
89	**BILANȚ**
891	Bilanț de închidere
892	Bilanț de deschidere

* Nota: Conturile specifice pentru evidențierea fondurilor externe nerambursabile: SAPARD, ISPA şi PHARE îşi păstrează conținutul şi funcțiunea aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.870/2002, nr.771/2004 şi nr.925/2005.

Instituțiile implicate vor proceda la transpunerea monografiilor contabile potrivit prezentului plan de conturi.

** Conturile din grupa 80 – conturi în afara bilanțului – se pot dezvolta în sensul introducerii unor conturi specifice la propunerea instituțiilor respective, cu aprobarea ordonatorului principal de credite şi avizul Ministerului Finanțelor Publice.

Anexa 2

MONOGRAFIA

privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operaţiuni

Nr. Crt.	Descriere operaţie	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
I.	**CONTURI DE CAPITALURI – REZERVE, FONDURI**		
A.	**REZERVE, FONDURI (conturile 100-105)**		
	Monografia privind operaţiunile cu conturile de rezerve şi fonduri (100-105) este prezentată la clasa 2 – conturi de active fixe		
B.	**REZULTATUL PATRIMONIAL (cont 121)**		
	Închiderea conturilor de cheltuieli la sfârşitul perioadei (lunar sau cel mai târziu la întocmirea situaţiilor financiare)	121	6xx
	Închiderea conturilor de venituri şi finanţări la sfârşitul perioadei (lunar sau cel mai târziu la întocmirea situaţiilor financiare)	7xx	121
C.	**REZULTATUL REPORTAT (cont 117)**		
	La începutul anului, preluarea excedentului patrimonial aferent exerciţiului precedent	121	117
	La începutul anului, preluarea deficitului patrimonial aferent exerciţiului precedent	117	121
D.	**PROVIZIOANE (cont 151)**		
	Constituirea sau majorarea provizioanelor	681	151
	Diminuarea sau anularea provizioanelor	151	781
E.	**ÎMPRUMUTURI şi DATORII ASIMILATE**		
1.	**Împrumuturi interne şi externe contractate de stat (cont 164)**		
	Tragerile din împrumuturi externe intrate în contul de disponibil în valută	513	164
	Acordarea de avansuri pentru realizarea obiectivelor prevăzute în contract – din contul de disponibil	232 (234, 409)	513
	Acordarea de avansuri pentru realizarea obiectivelor prevăzute în contract – din contul de împrumut (în cazul creditelor furnizor)	232 (234, 409)	164
	Decontarea avansurilor acordate, la primirea bunurilor, lucrărilor, serviciilor	401	409
	Decontarea avansurilor acordate, la primirea bunurilor de natura activelor fixe	404	232 (234)
	Plata furnizorilor din contul de disponibil după decontarea avansurilor acordate şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar nefavorabile	% 401 (404) 665	513
	Plata furnizorilor din contul de împrumut după decontarea avansurilor acordate şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar nefavorabile	% 401 (404) 665	164
	Plata furnizorilor din contul de disponibil după decontarea avansurilor acordate şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar favorabile	401 (404)	% 513 765
	Plata furnizorilor din contul de împrumut după decontarea avansurilor acordate şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar favorabile	401 (404)	% 164 765

	La finele perioadei, reevaluarea împrumuturilor externe la cursul valutar din ultima zi a perioadei şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar nefavorabile	665	164
	La finele perioadei, reevaluarea împrumuturilor externe la cursul valutar din ultima zi a perioadei şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar favorabile	164	765
	La finele perioadei, reevaluarea soldului contului de disponibil şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar nefavorabile	665	513
	La finele perioadei, reevaluarea soldului contului de disponibil şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar favorabile	513	765
	Rambursarea la scadenţă a împrumuturilor externe	164	560 (561,770)
	Evidenţierea dobânzilor aferente împrumuturilor pe termen lung	666	168
	Plata dobânzilor şi comisioanelor aferente împrumuturilor interne şi externe pe termen lung	% 168 627	560 (561,770)
2.	**Împrumuturi interne şi externe contractate sau garantate de autorităţile administraţiei publice locale (conturile 162 şi 163)** Monografia operaţiunilor este prezentată la capitolul „buget local”		
3.	**Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni (cont 161) –** Monografia operaţiunilor este prezentată la capitolul „Buget local”		
4.	**Alte împrumuturi şi datorii asimilate şi Dobânzile aferente acestora (cont 167 şi 168)**		
a.1.	**Leasing financiar – în situaţia în care activele fixe achiziţionate nu se supun amortizării**		
	– active fixe corporale primite conform contractului încheiat, la valoarea de intrare	212,213,214	101,102,103, 104
	– evidenţierea datoriei, inclusiv a dobânzilor aferente	% 682 666 471	167
	– înregistrarea obligaţiei de plata a ratelor lunare pe baza facturii emise de proprietarul bunurilor	% 167 4426	404
	– înregistrarea plăţii ratelor de leasing	404	560 (561,770)
a.2.	**Leasing financiar- în situaţia în care activele fixe achiziţionate se supun amortizării**		
	– active fixe corporale primite conform contractului încheiat, la valoarea de intrare	212 (213,214)	167
	– evidenţierea dobânzilor aferente	% 666 471	168
	– înregistrarea facturii pentru rata scadentă şi dobânda aferentă	% 167 168 4426	404
	– înregistrarea plăţii ratelor de leasing	404	560 (561,770)

b.1.	**Leasing operațional – în situația în care activele fixe achiziționate nu se supun amortizării**		
	– înregistrarea obligației de plata a ratelor lunare pe baza facturii emise de proprietarul bunurilor	% 612 4426	401
	– înregistrarea plății ratelor de leasing	401	560 (561,770)
	– înregistrarea intrării activului fix la valoarea reziduală plus cota-parte din valoarea de intrare cuprinsa în ratele de leasing	212 (213,214)	101 (102,103,104)
b.2.	**Leasing operațional – în situația în care activele fixe achiziționate se supun amortizării**		
	– înregistrarea obligației de plata a ratelor lunare pe baza facturii emise de proprietarul bunurilor	% 612 4426	401
	– înregistrarea plății ratelor de leasing	401	560 (561,770)
	– înregistrarea intrării activului fix la valoarea reziduala plus cota-parte din valoarea de intrare cuprinsă în ratele de leasing	212 (213,214)	719
II	**ACTIVE FIXE**		
A.	**ACTIVE FIXE NECORPORALE**		
1.	**Intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale care se supun amortizării**		
	– achiziționate de la terți	203 (205,208)	404
	– primite prin donație, transfer cu titlu gratuit intre instituții sau redistribuiri între unități	203 (205,208)	779
	– realizate din producție proprie	203 (205,208)	721
	– recepționate la finalizarea investiției	203 (205,208)	233
	– constatate plus la inventar	203 (205,208)	779
	– diferențe din reevaluare	203 (205,208)	105
2.	**Intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării**		
	- intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării, respectiv – achiziționate de la terți, primite prin donație, transfer cu titlu gratuit, intre instituții sau redistribuiri intre unități, constatate plus la inventar	206	100
	- *cheltuieli cu active fixe necorporale neamortizabile*	682	404
	- *diferențe din reevaluare*	206	105
3.	**Ieşirea din patrimoniu a activelor fixe necorporale care se supun amortizării**		
	– vânzarea	461	791
	– scăderea din evidență: – cu valoarea neamortizată – cu valoarea amortizată	% 691 280	203 (205,208)

4.	**Ieşirea din patrimoniu a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării**		
	– ieşirea din patrimoniu a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării	100	206
5.	**Înregistrarea amortizării**		
	– cheltuieli cu amortizarea activelor fixe necorporale	6811	280
6.	**Înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe necorporale**		
	– constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe necorporale	6813	290
	– diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea activelor fixe necorporale	290	7813
7.	**Avansuri acordate furnizorilor de active fixe necorporale**		
	– avansuri acordate	234	512 (541,542, 550,551,560, 561,770)
	– decontarea avansurilor acordate	404	234
8.	**Active fixe necorporale în curs de execuție**		
	– realizate din producție proprie	233	721
	– facturate de furnizori	233	404
	– la recepția finală a investiției – pentru active fixe necorporale amortizabile	203 (205,208)	233
	– la recepția finala a investiției – pentru active fixe necorporale neamortizabile	682	233
	– scăzute din evidență	691	233
	– cedate	658	233
	– pierderi din calamități	690	233
	– constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe necorporale în curs de execuție	6813	293
	– diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea activelor fixe necorporale în curs de execuție	293	7813
B.	**ACTIVE FIXE CORPORALE**		
1.	***Intrarea în patrimoniu a activelor fixe corporale care se supun amortizării***		
	– achiziționate de la terți	211 (212,213, 214)	404
	– primite prin donație, transfer cu titlu gratuit între instituții sau redistribuiri intre unități	211 (212,213, 214)	779
	– realizate din producție proprie	211 (212,213, 214)	722
	– constatate plus la inventar	211 (212,213, 214)	779

	– achiziționate în regim de leasing financiar	212 (213,214)	167
	– diferențe din reevaluare	211 (212,213, 214)	105
2.	**Intrarea în patrimoniu a activelor fixe corporale care nu se supun amortizării**		
	– intrarea în patrimoniu prin achiziționare de la terți, primite prin donație, transfer cu titlu gratuit intre instituții sau redistribuiri intre unități, realizate din producție proprie, constatate plus la inventar, achiziționate în regim de leasing financiar	211 (212,213, 214)	101 (102,103, 104)
	– cheltuieli cu active fixe corporale neamortizabile	682	404
	– cheltuieli cu active fixe corporale neamortizabile achiziționate în regim de leasing financiar	682	167
	– diferențe din reevaluare	211 (212,213, 214)	105
	– alte active ale statului (zăcăminte, resurse biologice necultivate, rezerve de apă)	215	101
3.	**Ieşirea din patrimoniu a activelor fixe corporale care se supun amortizării**		
	– vânzare	461	791
	– scăderea din evidență – cu valoarea neamortizată – cu valoarea amortizată	% 691 281	211 (212,213, 214)
4.	**Ieşirea din patrimoniu a activelor fixe corporale care nu se supun amortizării**		
	– scăderea din evidență	101 (102,103, 104)	211 (212,213, 214)
	– alte active ale statului (zăcăminte, resurse biologice necultivate, rezerve de apa)	101	215
5.	**Înregistrarea amortizării**		
	– cheltuieli cu amortizarea activelor fixe corporale	6811	281
6.	**Înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe corporale**		
	– constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe corporale	6813	291
	– diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea activelor fixe corporale	291	7813
7.	**Avansuri acordate furnizorilor de active fixe corporale**		
	– avansuri acordate	232	512 (541,542, 550,551,560, 561,770)
	– decontarea avansurilor acordate	404	232

8.	**Active fixe corporale în curs de execuție**		
	– realizate din producție proprie	231	722
	– facturate de furnizori	231	404
	– recepția finală a investiției – pentru active fixe corporale amortizabile	211 (212,213, 214)	231
	– recepția finală a investiției – pentru active fixe corporale neamortizabile	682	231
	– scăzute din evidență	691	231
	– cedate	658	231
	– pierderi din calamități	690	231
	– constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe corporale în curs de execuție	6813	293
	– diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea activelor fixe corporale în curs de execuție	293	7813
C.	**ACTIVE FINANCIARE**		
1.	**Titluri de participare (cont 260), Alte titluri imobilizate (cont 265) şi vărsăminte de efectuat pentru active financiare (cont 269)**		
	– Monografia operațiunilor este prezentata la capitolele : bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor pentru şomaj şi bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate		
2.	**Creanțe imobilizate (cont 267)**		
	– Monografia împrumuturilor pe termen lung acordate din bugetul asigurărilor pentru şomaj este prezentata la capitolul bugetul asigurărilor pentru şomaj.		
	– acordarea de credite ipotecare din buget pentru construirea, cumpărarea, reabilitarea, consolidarea şi extinderea de locuințe (prin ANL)	2673	% 551 560
	– rambursarea ratelor de credit de către clienți	% 551 560	2673
	– dobânzi de încasat aferente creditelor acordate	2674	763
	– încasarea dobânzilor	% 551 560	2674
	– garanții depuse şi alte creanțe imobilizate la dispoziția terților	267	512 (513,551, 560,561,770)
	– restituirea garanțiilor depuse şi a altor creanțe imobilizate	512 (513,551, 560,561,770)	267

III	**STOCURI**		
A.	**Metoda inventarului permanent**		
1.	Achiziționarea stocurilor		
a.	– în cazul în care s-au întocmit facturi :	% 301 (302,303, 304,305,309, 351,354,356, 357,358,361, 371,378, 381) 4426	401
b.	– în cazul în care nu s-au întocmit facturi:	% 301 (302,303, 304,305,309, 351,354,356, 357,358,361, 371,378,381) 4428	408
2.	Stocuri primite cu titlu gratuit (donații, sponsorizări, comasări de unități etc.)	% 301 (302,303, 309,361,371, 381)	779
3.	Stocuri rezultate din dezmembrarea imobilizărilor	301 (302,303)	791
4.	Producția, lucrările şi serviciile în curs de execuție, precum şi produsele obținute din PRODUCȚIA proprie, la sfârşitul perioadei	331 (332,341, 345,346,348, 361,381)	709
5.	Reluarea producției, Lucrărilor şi serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei	709	331 (332,341, 345,346,348, 361,381)
6.	Reținerea din producție proprie a produselor finite ca materii prime, materiale, mărfuri sau ambalaje	% 301,302,303, 371,381	345
7.	Materii prime, materiale, produse, animale, mărfuri, ambalaje, bunuri date spre prelucrare sau custodie la terți, mărfuri depuse în consignație	351	% 301,302,303, 345,361,371, 381
8.	Primirea bunurilor de la terți , inclusiv valoarea serviciilor prestate	% 301,302,303, 345,361,371, 381	% 351,401
9.	Consumuri de stocuri:		
	– materii prime	601	301
	– materiale consumabile	602	302

	– materiale de natura obiectelor de inventar (la momentul scoaterii din folosinţă)	603	303
	animale şi păsări	606	361
	– ambalaje	608	381
	– muniţii şi furnituri pentru apărare naţională, ordine publica şi siguranţă naţională şi alte stocuri specifice unor instituţii	609	309
	– materiale şi ambalaje pentru rezerva de stat şi de mobilizare	689	304 (305)
10.	Vânzarea către terţi a stocurilor de produse (cont 701-703), de materii prime, materiale, mărfuri (cont 707) precum şi facturarea serviciilor prestate (cont 704- 706)	411	% 701 (702,703, 704,705,706, 707) 4427
11.	Scăderea din evidenta a stocurilor vândute:		
	– semifabricate, produse finite, produse reziduale	709	341 (345,346)
	– diferente de preț intre costul de producție şi prețul standard sau prestabilit al produselor: – nefavorabile – favorabile	 348 709	 709 348
	– mărfuri (in unitățile cu amănuntul) – mărfuri (in unităţile en-gros)	% 607 378 4428 607	371 371
	– ambalaje	608	381
12.	**Plusuri de natura stocurilor constatate la inventariere**		
	– materii prime	301	601
	– materiale consumabile	302	602
	– materiale de natura obiectelor de inventar	303	603
	– muniţii şi furnituri pentru apărare naţională, ordine publică şi siguranţă naţională şi alte stocuri specifice altor instituţii	309	609
	– produse:		
	– animale şi păsări		
	– achiziţionate	361	719
	– din producţie proprie	361	709

	– mărfuri- în unităţile cu amănuntul – mărfuri- în unităţile en-gros	% 371,378 371	607 607
	– ambalaje		
	– achiziţionate	381	608
	– din producţie proprie	381	709
13.	*Lipsuri constatate cu ocazia inventarierii*		
	– materii prime	601	301
	– materiale consumabile	602	302
	– materiale de natura obiectelor de inventar	603	303
	– animale şi păsări		
	– achiziţionate	606	361
	– din producţie proprie	709	361
	– mărfuri	607	371
	– ambalaje		
	– achiziţionate	608	381
	– din producţie proprie	709	381
	– muniţii şi furnituri pentru apărare naţională, ordine publică şi siguranţă naţională şi alte stocuri specifice unor instituţii	609	309
	– materiale şi ambalaje pentru rezerva de stat şi de mobilizare	684	304 (305)
	– imputarea lipsurilor persoanelor vinovate: – când sumele se cuvin bugetului – când sumele rămân la dispoziţia instituţiei	 428 428	 448 719
B.	**Metoda inventarului intermitent**		
1.	Achiziţionarea stocurilor		
a.	– în cazul în care s-au întocmit facturi:	% 601 (602,603) 4426	401
b.	– în cazul în care nu s-au întocmit facturi:	% 601 (602,603) 4428	408
2.	La sfârşitul lunii, stabilirea stocurilor, pe baza inventarului	301 (302,303)	601 (602,603)

3.	La începutul lunii următoare, trecerea pe cheltuieli a stocurilor constatate la sfârşitul lunii anterioare, pe baza inventarului	601 (602,603)	301 (302,303)
	AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR		
1.	Constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor	6814	391 (392,393, 394,395,396, 397,398)
2.	Diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea stocurilor	391 (392,393, 394,395,396, 397,398)	7814
IV	**CONTURI DE TERȚI**		
A.	Operațiuni privind decontările cu furnizorii		
1.	Acordarea avansurilor către furnizorii de bunuri, lucrări executate, servicii prestate	409	512 (513,515,516, 550,551,560, 561,770)
2.	Decontarea avansurilor acordate furnizorilor	401	409
3.	Acordarea avansurilor către furnizorii de active fixe	232 (234)	512 (513,515,516, 560,561,770)
4.	Decontarea avansurilor acordate furnizorilor de active fixe	404	232 (234)
5.	Decontarea pe bază de efecte comerciale a datoriilor față de furnizori	401	403
6.	Decontarea pe bază de efecte comerciale a datoriilor față de furnizorii de active fixe	404	405
7.	Achitarea furnizorilor	401 (404)	512 (513,515, 516,541,542, 550,551,560, 561,770)
8.	Diferențe favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării datoriilor în valută	401 (404)	765
B.	**Operațiuni privind decontările cu clienții**		
1.	Vânzări către clienți – în cazul în care s-au întocmit facturi	411	% 701 (702,703, 704,705,706, 707,708) 4427
2.	Vânzări către clienți – în cazul în care nu s-au întocmit facturi	418	% 701 (702,703, 704,705,706, 707, 708) 4428

3.	Înregistrarea facturilor pentru operaţiunile evidenţiate anterior în contul 418 „Clienţi-facturi de întocmit”. Concomitent, se înregistrează taxa pe valoarea adăugată colectată	411 4428	418 4427
4.	Diferenţe de curs valutar nefavorabile rezultate în urma lichidării Creanţelor în valută	% 5124 665	411
5.	Diferenţe de curs valutar favorabile rezultate în urma lichidării creanţelor în valută	5124	% 411 765
6.	Primirea avansurilor de la clienţi	560 (561,5124)	419
7.	Decontarea avansurilor primite	419	411
8.	Încasarea sumelor datorate de clienţi		
	– prin casierie	531	411
	– prin trezoreria statului sau bănci	5124 (528,557, 560,561,562)	411
9.	Acceptarea efectelor comerciale de încasat	413	411
10.	Încasarea efectelor comerciale	5124 (560,561, 562)	413
11.	Scăderea din evidenţă a clienţilor incerţi	654	411
12.	Reactivarea clienţilor scăzuţi din evidenţă	411	714
C.	**Decontări cu personalul şi asigurările sociale**		
1.	Înregistrarea salariilor conform statelor de salarii	641	421
2.	Înregistrarea contribuţiilor angajatorilor pentru asigurări sociale	6451	4311
3.	Înregistrarea contribuţiilor angajatorilor pentru asigurări sociale de sănătate	6453	4313
	Înregistrarea contribuţiilor angajatorilor pentru asigurări de şomaj	6452	4371
4.	Înregistrarea contribuţiilor angajatorilor pentru accidente de munca şi boli profesionale	6454	4315
5.	Înregistrarea Reţinerilor din salarii, conform statelor de salarii	421	%
	– Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale		4312
	– Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale de sănătate		4314
	– Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări de şomaj		4372
	– Impozitul pe venit de natura salarială		444
	– Avansuri acordate personalului		425

	– Reţineri din salarii datorate terţilor (rate, chirii etc.)		427
	– Imputaţii, garanţii gestionari		4282
	– Alte datorii sociale		438
6.	Virarea Reţinerilor către terţi	%	550 (551,560, 561, 562, 770)
	– Impozitul pe venit de natură salarială	444	
	– Contribuţiile angajatorilor pentru asigurări sociale	4311	
	– Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale	4312	
	– Contribuţiile angajatorilor pentru asigurări sociale de sănătate	4313	
	– Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări sociale de sănătate	4314	
	– Contribuţiile angajatorilor pentru asigurările de şomaj	4371	
	– Contribuţiile asiguraţilor pentru asigurări de şomaj	4372	
	– Reţineri din salarii datorate terţilor (rate, chirii etc.)	427	
	– imputaţii	4282	
7.	Plata avansurilor din salarii	425	512 (513,551, 560,561,562, 770)
8.	Achitarea salariilor nete ale personalului	421	512 (513,550, 551,560,561, 562, 770)
9.	Înregistrarea salariilor şi a altor drepturi de personal neridicate	421 (422,423,424, 425)	426
10.	Achitarea drepturilor de personal neridicate	426	512 (513,550, 551,552,560, 561, 562, 770)
11.	Drepturi de personal neridicate prescrise datorate bugetului	426	448
12.	Înregistrarea unei pagube din vina unui salariat: – cu valoarea contabilă a bunului imputat – cu diferenţa dintre valoarea de înlocuire şi valoarea contabilă, care urmează a se vira la buget	428	% 719
13.	Înregistrarea unei pagube din vina terţilor: – cu valoarea contabilă a bunului imputat – cu diferenţa dintre valoarea de înlocuire şi valoarea contabilă, care urmează a se vira la buget	461	% 719 448
D.	**Taxa pe valoarea adăugată**		
1.	Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată achitată organelor vamale pentru bunurile şi serviciile din import	4426	512 (513,516, 531,542,550, 560,561,562, 770)
2.	Înregistrarea TVA deductibilă cuprinsă în facturi sau alte documente legale pentru bunuri achiziţionate, Lucrări executate sau servicii prestate	4426	401 (404)
3.	Înregistrarea TVA aferentă bunurilor achiziţionate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate cu plata în rate	4428	401 (404)
4.	Înregistrarea TVA aferentă bunurilor achiziţionate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate cu plata în rate ajunse la scadenţă	4426	4428

5.	Înregistrarea sumelor încasate în numerar din vânzarea produselor prin magazine proprii	531	% 701 (702,703, 707) 4427
6.	Înregistrarea facturilor pentru produse livrate, lucrări executate şi servicii prestate, inclusiv TVA colectată	411	% 701 (702,703, 704,705,706, 707,708) 4427
7.	Înregistrarea vânzărilor de bunuri, lucrări executate şi servicii prestate cu plata în rate	411	% 701 (702,703, 704,705,706, 707,708) 4428
8.	Înregistrarea încasării în numerar, prin trezorerie sau prin bancă a valorii produselor livrate, lucrărilor şi serviciilor prestate	531 (512, (560,561,562)	411
9.	Înregistrarea TVA exigibilă aferentă vânzărilor, lucrărilor executate sau serviciilor prestate devenită colectată	4428	4427
10.	La finele lunii, înregistrarea TVA deductibilă reținută din TVA colectată	4427	4426
11.	La finele lunii, determinarea TVA datorată bugetului de stat (TVA colectată mai mare decât TVA deductibilă)	4427	4423
12.	La finele lunii, determinarea TVA rămasă de recuperat sau de compensat în lunile următoare (TVA deductibilă mai mare decât TVA colectată)	4424	4426
13.	Plata TVA datorata bugetului de stat	4423	531 (560,561,562)
14.	Încasarea în contul de disponibil a TVA recuperată de la bugetul de stat	560 (561,562)	4424
15.	Compensarea cu bugetul statului a TVA colectată	4427	4424
E.	**Înregistrarea diferențelor de curs valutar**		
1.	Diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate din reevaluarea datoriilor la sfârşitul perioadei	665	401 (403,404, 405,408,419, 462)
2.	Diferențe de curs valutar favorabile rezultate din reevaluarea datoriilor la sfârşitul perioadei, sau la plata datoriilor, urmare scăderii cursului valutar	401 (403,404, 405, 08,419, 462)	765
3.	Diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate din reevaluarea creanțelor la sfârşitul perioadei, sau la încasarea creanțelor, urmare scăderii cursului valutar	665	409 (411,413, 418,461)
4.	Diferențe de curs valutar favorabile rezultate din reevaluarea creanțelor la sfârşitul perioadei	409 (411,413, 418,461)	765
F.	**Valorificarea materialelor rezultate din dezmembrarea şi casarea bunurilor scoase din funcțiune**		
1.	Cheltuieli ocazionate de casarea, dezmembrarea, declasarea activelor fixe, materialelor de natura obiectelor de inventar sau altor materiale	6xx	401
2.	Materiale rezultate din casare	302 (303)	719
3.	Valorificarea materialelor rezultate	602 (603)	302 (303)
	– când sumele încasate se rețin de instituția publica	411	719

	– când sumele încasate se virează la buget	411	448
4.	Încasarea facturii	560 (561,770)	411
5.	Virarea la buget a sumelor obținute din valorificare	448	411
	AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR		
1.	Constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor-clienți	6814	491
2.	Diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor-clienți	491	7814
3.	Constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor-debitori diverşi	6814	496
4.	Diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor-debitori diverşi	496	7814
V.	**CONTURI DE TREZORERIE**		
1.	**Investiții pe termen scurt**		
	Monografia operațiunilor privind obligațiunile emise şi răscumpărate (cont 505) – este prezentata la capitolul buget local.		
2.	**Conturi la trezoreria statului şi bănci**		
	– Ridicări de numerar de la trezoreria statului sau bănci, pe baza extrasului de cont	581	512 (513,515, 516,550,551, 552,560,561, 562,770)
	– Numerar ridicat de la trezoreria statului sau bănci, pe baza registrului de casa	531	581
	– **Depuneri de numerar la bancă**	512 (513,515,516, 550,551,552,560,561,562,770)	581
	– Numerar depus la trezoreria statului sau bănci, pe baza extrasului de cont	581	531
	– Înregistrarea dobânzilor de încasat aferente disponibilităților aflate în conturi la trezoreria statului şi bănci	5187	766
	– Încasarea dobânzilor aferente disponibilităților în conturi la trezoreria statului şi bănci	512 (513,515,516, 560,561,562)	5187
3.	**Alte valori**		
	– Achiziționarea de timbre poştale, tichete şi bilete de călătorie şi alte valori	532	401
4.	**Acreditive şi avansuri de trezorerie**		
	– Acordarea avansurilor de trezorerie personalului pentru deplasări, achiziții de materiale etc.	542	531

	– Decontarea avansurilor de trezorerie	% 301- 381 401,404,428, 531,532, 604-614;622- 628; 665, 4426	542
	– La sfârşitul perioadei, înregistrarea diferenţelor de curs valutar favorabile rezultate în urma reevaluării avansurilor de trezorerie în valută	542	765
	– La sfârşitul perioadei, înregistrarea diferenţelor de curs valutar nefavorabile rezultate în urma reevaluării avansurilor de trezorerie în valută	665	542
	– Deschiderea acreditivelor în favoarea terţilor, pe baza extrasului de cont	581	512 (513,515, 516,550,551, 560,561,562, 770)
	– Acreditive deschise, pe baza extrasului de cont	541	581
	– Plata furnizorilor din acreditive deschise pe seama acestora	401 (404)	541
	– Reîntregirea contului de disponibil cu acreditivele neutilizate, pe baza extrasului de cont	512 (513,515,516, 550,551,560,5 61, 562,770)	581
	– Virarea acreditivelor neutilizate, pe baza extrasului de cont	581	541
	– La sfârşitul perioadei, înregistrarea diferenţelor de curs valutar favorabile rezultate în urma reevaluării acreditivelor în valută	541	765
	– La sfârşitul perioadei, înregistrarea diferenţelor de curs valutar nefavorabile rezultate în urma reevaluării acreditivelor în valută	665	541
	– La sfârşitul perioadei, înregistrarea diferenţelor de curs valutar favorabile rezultate în urma reevaluării disponibilităţilor în valută	5124 (513,514, 515,516,517, 519, 5314)	765
	– La sfârşitul perioadei, înregistrarea diferenţelor de curs valutar nefavorabile rezultate în urma reevaluării disponibilităţilor în valută	665	5124 (513, 514, 515,516,517, 519, 5314)
5.	**Împrumuturi pe termen scurt primite şi dobânzi aferente acestora**		
	– Împrumuturi pe termen scurt primite din bugetul de stat sau bugetul local pentru înfiinţarea unor instituţii sau activităţi finanţate integral din venituri proprii	560 (562)	5194 (5)
	– Rambursarea împrumuturilor	5194 (5)	560 (562)

Anexa 3

Glosar de termeni

Active	Resurse controlate de instituție ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare sau potențiale servicii pentru instituție (IPSAS).
Active fixe	Active utilizate în mod repetat sau continuu în procesele pe o perioadă de cel puțin un an. Activele fixe includ activele fixe corporale şi activele fixe necorporale (ESA 95). Active deținute de către instituție mai mult în scopul utilizării lor pe termen lung în cadrul activității proprii, decât în scopul revânzării lor (IPSAS).
Active fixe intangibile (imobilizări necorporale)	Active fixe care pot fi utilizate pe o perioadă mai mare de un an: prospecțiunile miniere şi petroliere, software pentru calculatoare, lucrări recreative, literare sau opere artistice, originale şi alte active fixe intangibile (ESA 95).
Active fixe tangibile (imobilizări corporale)	Active fixe corporale care include locuințele, alte clădiri şi construcții civile, maşini şi echipamente, precum şi activele cultivate (ESA 95).
Active financiare (imobilizări financiare)	Active economice care se prezintă sub forma de mijloace de plată sau de creanțe financiare care sunt asimilabile, prin natura creanțelor financiare. Mijloacele de plată cuprind aurul monetar, drepturile speciale de tragere, numerarul şi depozitele transferabile. O creanță financiară dă proprietarului sau creditorului dreptul de a primi fără contraprestație una sau mai multe plăți de la o altă unitate instituțională (debitor) care a contractat angajamentul în contrapartidă. Ca exemplu de active economice asimilabile prin natura creanțelor financiare, se pot cita acțiunile şi alte participații sau produse financiare derivate (ESA 95).
Active financiare	Valoarea activelor mai puțin datoriile (IPSAS).
Capital	Element patrimonial care cuprinde rezultatul economic al exercițiului curent, rezultatul din exercițiile precedente şi rezervele.
Cheltuieli	Diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub forma de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari (IPSAS). Scăderi ale valorii nete rezultate în urma unei tranzacții.
Cheltuieli în avans	Cheltuieli efectuate în cursul exercițiului bugetar, dar care se referă la un exercițiu ulterior (IPSAS).
Contabilitatea de angajamente	O metodă de contabilitate în care tranzacțiile şi alte evenimente sunt recunoscute atunci când au loc tranzacțiile respective şi nu atunci când numerarul sau echivalentul acestuia este încasat sau plătit. De asemenea, tranzacțiile şi evenimentele sunt înregistrate în evidențele contabile şi recunoscute în situațiile financiare ale perioadelor la care se referă. Elementele recunoscute pe baza contabilității de angajamente

	sunt activele, pasivele, capitalurile, veniturile şi cheltuielile (IPSAS).
Creditori	Sume datorate de instituţie celor care i-au furnizat bunuri şi servicii pentru care aceştia nu au fost plătiţi încă sau sume datorate celor care au împrumutat instituţia (IPSAS).
Cursul de schimb	Rata de schimb a două valute (IPSAS).
Datorii	Obligaţii actuale ale instituţiei ca urmare a unor evenimente trecute, prin achitarea cărora se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse (IPSAS).
Debitori	Sume datorate instituţiei, rezultate în mod normal din vânzarea de bunuri sau servicii, dar nu în numerar.
Depreciere excepţională	Depreciere a activelor de natura clădirilor şi terenurilor, determinată de evenimente excepţionale care au loc o singură dată (spre exemplu, cutremure, contaminări sau alunecări de teren).
Diferenţă de curs valutar	Diferenţa care rezultă din raportarea aceluiaşi număr de unităţi ale unei valute străine în moneda de raportare la cursuri de schimb diferite (IPSAS). Diferenţa ce apare când există o modificare a cursului de schimb între data efectuării tranzacţiei şi data decontării oricăror elemente monetare ce rezultă dintr-o tranzacţie în valută (IPSAS).
Echivalent de numerar	Pe termen scurt, investiţii financiare de mare valoare convertibile în numerar şi care prezintă un risc minim la schimb (acţiuni, bonuri de tezaur) – IPSAS.
Fluxuri de numerar	Intrări şi ieşiri de numerar şi de numerar echivalent (IPSAS).
Împrumuturi	Active financiare create atunci când creditorii împrumută fonduri debitorilor direct sau prin intermediari (ESA 95).
Împrumuturi pe termen scurt	Împrumuturi a căror maturitate este în mod normal de un an sau mai puţin şi, în cazuri excepţionale, de maximum 2 ani, precum şi împrumuturile de restituit la cerere (ESA 95).
Împrumuturile pe termen lung	Împrumuturi a căror maturitate este în mod normal mai mult de un an, şi în cazuri excepţionale de minimum 2 ani (SEC 95).
Manualul Statisticilor Financiare Guvernamentale (GFS)	Manualul întocmit de către Departamentul de Statistică al Fondului Monetar Internaţional ce are ca scop principal furnizarea unui cadru contabil şi conceptual care permite analizarea şi evaluarea politicii fiscale şi, în mod special, performanţa sectorului guvernamental. Sistemul GFS este aplicabil tuturor categoriilor de economii indiferent de structura legală sau instituţională a guvernului, de gradul de complexitate al dezvoltării sale statistice, de sistemul financiar contabil guvernamental sau de nivelul de extindere al instituţiilor publice şi private (GFS).
Moneda de raportare	Moneda folosită în prezentarea situaţiilor financiare (IPSAS).
Numerar	Numerar în casierie şi depozite la vedere (IPSAS). Pe termen scurt, investiţiile financiare de mare valoare convertibile în numerar şi care prezintă un risc minim la schimb (acţiuni, bunuri de tezaur) – IPSAS.
Politicile contabile	Principii, baze, convenţii, reguli şi practici specifice, adoptate de o instituţie la întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare (IPSAS).

Provizion	O sumă rezervată, referitoare la o datorie anticipată sau la reducerea valorii unui activ unde suma nu poate fi identificată foarte exact (IPSAS). Un pasiv cu exigibilitate sau valoare incertă (IPSAS).
Regulamentul Financiar al Consiliului Europei nr. 1605/2002	Act normative care statutează principiile generale şi regulile de bază care guvernează întregul sector bugetar care intră sub incidenţa Tratatului Uniunii Europene.
Rezerve din reevaluare	Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale (IPSAS).
Rezultat cash	Rezultatul obţinut anual ca diferenţă între veniturile încasate şi cheltuielile plătite.
Rezultat patrimonial	Rezultatul obţinut anual ca diferenţă între venituri constatate (realizate) şi cheltuieli angajate.
Sistemul European de Conturi (SEC 95)	Cadru contabil aplicabil pe plan internaţional care recomandă principiile şi regulile contabile conform principiului accrual, atât pentru sectorul public, cât şi pentru sectorul privat.
Situaţii financiare	O reprezentare financiară structurată a poziţiei financiare a unei instituţii şi a tranzacţiilor efectuate de aceasta. Situaţiile financiare arată: a) poziţia financiară (bilanţ) b) performanţa financiară (situaţia veniturilor şi cheltuielilor) c) fluxurile de trezorerie (contul de execuţie, situaţia fluxului de numerar) d) modificările în structura activelor (capitalului propriu) Situaţiile financiare pot include şi anexe, precum: – politici contabile; – note explicative; – angajamente care nu sunt înregistrate în bilanţ.
Standarde de contabilitate	Denumirea generică dată recomandărilor emise de instituţii profesionale în scopul de a standardiza întocmirea situaţiilor financiare de către instituţii (IPSAS).
Stocuri	Bunurile şi serviciile produse pe parcursul perioadei curente sau unei perioade anterioare care sunt conservate în vederea vânzării sau utilizării în producţie sau cu alte destinaţii la o dată ulterioară. Stocurile cuprind materiile prime şi semifabricate, producţia neterminată, produsele finite şi bunurile destinate revânzării. Sunt incluse toate stocurile deţinute de administraţiile publice, cuprinzând –, dar nu în exclusivitate – stocurile de materii prime strategice şi de alte bunuri cu o importanţă deosebită pentru economia naţională (SEC 95).
Venituri	Intrări brute de beneficii economice sau servicii potenţiale în timpul perioadei de raportare sau când intrările respective produc majorări ale activelor nete (IPSAS). Creşteri ale valorii nete rezultate în urma unor tranzacţii (GFS).
Venituri în avans	Venituri recunoscute înainte de data încheierii exerciţiului, dar care se referă la un exerciţiu bugetar ulterior (IPSAS).
Valoarea realizabilă netă	Este preţul de vânzare estimat ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi costurile necesare vânzării.